

**УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ - ШТИП**

**ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**

**МАГИСТЕРСКИ ТРУД**



**Финансиско известување и ревизија**

**Соработката на Државниот завод за ревизија со надлежните  
органи и институции**

**Ментор:**

**проф. д-р Јанка Димитрова**

**Кандидат:**

**Елена Иванова - 208615**

**Штип, декември, 2019**

***Посветено на моето семејство***

## Содржина:

Апстракт.....	5
Abstract.....	6
Вовед.....	7

### Глава 1 Поим, значење, цели и задачи на ревизијата

1.1. Поим, цели и задачи на ревизијата.....	12
1.2. Финансиските извештаи како предмет на ревизорското испитување.....	15
1.3. Видови ревизија.....	24
1.3.1 Ревизија според предметот на испитување.....	24
1.3.2 Ревизија според органот што ја спроведува.....	27
1.3.3 Ревизија според подрачјето што се испитува.....	30

### Глава 2 Државна ревизија и Државен завод за ревизија на Република Северна Македонија

2.1. Поим, цели и задачи на државната ревизија.....	41
2.2. Делокруг на државната (фискална) ревизија, субјекти и принципи.....	43
2.3. Историски развој на Државниот завод за ревизија.....	53
2.4. Организациска поставеност на Државниот завод за ревизија.....	55
2.5. Раководење со Државниот завод за ревизија.....	58
2.6. Овластен државен ревизор.....	63
2.7. Кодекс на етика на INTOSAI.....	64
2.8. Стратешки определби на Државниот завод за ревизија.....	67

### **Глава 3 Соработката на Државниот завод за ревизија со надлежните органи и институции**

3.1. Соработка на Државниот завод за ревизија со Собранието на Република Северна Македонија.....	69
3.2. Соработка на Државниот завод за ревизија со Владата на Република Северна Македонија.....	70
3.3. Соработка на Државниот завод за ревизија со Министерството за финансии.....	71
3.4. Соработка на Државниот завод за ревизија со Институции надлежни за постапки по ревизорските извештаи.....	72
3.5. Соработка на Државниот завод за ревизија со Ревизорското тело за ревизија на ИПА.....	74
3.6. Меѓународна соработка.....	74

### **Глава 4 Процесот на ревизија со анализа на ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија**

4.1. Процес на ревизија.....	87
4.2. Анализа на ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија.....	99
Заклучок.....	113
Користена литература.....	118

## Апстракт

Развивањето на ревизијата се поврзува со развивањето на сметководството. За поимот ревизија постојат повеќе дефиниции, но главно ревизијата како поим значи да се испита, прегледа, односно значи проверување на работењето. Постојат повеќе видови на ревизии и процесот на ревизија се состои од неколку фази, но државната ревизија претставува испитување на извршената интерна ревизија и има за цел да даде мислење дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја прикажуваат финансиската состојба на субјектот кој е предмет на ревизија. Ревизијата на успешност, која е дел од државната ревизија, има за цел да го утврди степенот на економичност, ефикасност и ефективност во работењето.

За спроведување на државната ревизија, основана е посебна институција, која се нарекува Државен завод за ревизија. Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија е врховна и независна ревизорска институција. Државниот завод за ревизија за своето работење одговара пред Собранието на Република Северна Македонија и исто така соработува со повеќе институции.

**Клучни зборови:** ревизија, финансиски извештаи, државна ревизија, Државен завод за ревизија, соработка, институции

## **Abstract**

The development of audit relates to the development of accounting. There are many definitions to the term audit, but mainly audit as a term means to examine, inspect, or test a business. There are several types of audits and the audit process consists of several stages, but state audit is an examination of the internal audit performed and is intended to give an opinion on whether the financial statements accurately and objectively present the financial position of the audited entity. The performance audit, which is part of the state audit, aims to determine the degree of cost-effectiveness, efficiency and effectiveness of operations.

A separate institution called the State Audit Office has been set up to carry out the state audit. The State Audit Office of the Republic of Northern Macedonia is a supreme and independent audit institution. The State Audit Office reports to the Parliament of the Republic of Northern Macedonia on its work and also cooperates with several institutions.

**Keywords:** audit, financial reports, state audit, State Audit Office, cooperation, institutions

## Вовед

Во овој магистерски труд е обработена темата: Соработката на Државниот завод за ревизија со надлежните органи и институции. Најпрво е дефиниран поимот ревизија и неговото значење. Поимот ревизија значи да се прегледа, да се испита и се смета дека ревизијата како поим значи проверка на работењето. За ревизијата постојат повеќе дефиниции и се смета дека опфаќа знаења од областа на сметководството и економијата, но исто така и од областа на правото, етичките и законските норми и опфаќа математички и статистички методи. Ревизијата има за цел да изрази мислење во форма на писмен извештај, кој ќе биде составен дел на годишната сметка, и ќе биде јавно публикуван.

Во првата глава е обработено значењето, целите и задачите на ревизијата. Нејзината главна цел е на заинтересираните корисници да може компетентно и авторитативно да им го соопшти мислењето за точноста и вистинитоста на сметководствените искази, врз основа на извршена ревизија на финансиските извештаи. Компоненти на финансиските извештаи се: биланс на состојба, биланс на успех, извештај за паричен или готовински тек и извештај за промена на капиталот.

Билансот на состојба е финансиски извештај, кој ги прикажува сите средства со кои располага една компанија и сите извори на тие средства, односно го прикажува нивното потекло и дава слика за финансиската состојба на компанијата во даден временски момент. Билансот на состојба се состои од средства или уште се нарекува актива (кои се прикажуваат на левата страна) и капитал и обврски или пасива (кои се прикажуваат на десната страна). Во билансот на состојба треба секогаш активата да биде еднаква со пасивата, односно средствата треба секогаш да бидат еднакви со изворите на средства.

Билансот на успех е извештај кој покажува колку била успешна една компанија, односно го покажува остварениот резултат од редовното работење на

компанијата и претставува преглед на вкупно остварените приходи и расходи од деловното работење на едно претпријатие во текот на една година, односно го покажува успехот или неуспехот во работењето на деловниот субјект.

Извештајот за паричен или готовински тек се однесува на паричните примања или плаќања во моментот на нивното настанување, кои можат да бидат групирани според оперативни, инвестициски и финансиски активности. Во овој извештај важи принципот на наплатена или готовинска реализација и не важи принципот на фактурирана реализација.

Задолжителен финансиски извештај претставува и извештајот за промена на капитал, кој опфаќа краток преглед во кој се прикажуваат промените на капиталот и претставува еден вид спојна врска помеѓу билансот на состојба и билансот на успех. Овој извештај е наменет за сопствениците на капиталот. Сопствениците на капиталот најмногу се интересираат за својот капитал на крајот на пресметковниот период и за промените на сопственичкиот капитал тие дознаваат од извештајот за промена на капиталот.

Постојат повеќе поделби на ревизијата, во зависност од аспектот на приоѓање.

- Според предметот на испитување, ревизијата се дели на:<sup>1</sup>
  - Финансиски извештаи
  - Ревизија на усогласеност на постапките
  - Ревизија на работењето
  - Судска ревизија
- Според органот која ја спроведува, ревизијата се дели на:
  - Екстерна ревизија
  - Интерна ревизија
- Според подрачјето на испитување, ревизијата се дели на:
  - Комерцијална ревизија
  - Државна (јавна – фискална ревизија)

---

<sup>1</sup> доцент д-р Зорица Божиновска-Лазаревска, Ревизија, Економски факултет-Скопје, 2001, стр.8



Во втората глава се опфатени поимот, целите и задачите на државната ревизија и за Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија. Државната ревизија е ревизија, која според Законот за државна ревизија врши испитување на документи, исправи и извештаи на извршената интерна контрола и интерна ревизија, од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја прикажуваат финансиската состојба. Државната ревизија ги испитува финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи, нивното наменско и законско користење на средствата и испитува како се користат средствата од аспект на тоа дали се остваруваат програмите во јавниот сектор.

Државната ревизија ги применува ревизорските стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции, стандардите на INTOSAI, коишто се прифатени во Република Северна Македонија и се објавени во Правилникот за ревизорските стандарди на државната ревизија. INTOSAI е професионална меѓународна организација, која е основана во 1953 година од 34 земји членки на Обединетите нации, а денес се вклучени 170 врвни ревизорски институции. INTOSAI има за цел да им помага на своите членови при соочувањето со проблемите, кои се појавуваат при вршењето на современата државна ревизија, и да ја развива државната ревизија на професионално ниво.

Државната или фискалната ревизија се дели на: финансиска ревизија, која се нарекува ревизија на правилноста или усогласеноста, и на ревизија на успешноста. Ревизијата на успешност е објективна, независна ревизија и главно се однесува на тоа да ги испита економичноста, ефикасноста и ефективноста во работењето. За државната ревизија е основана посебна институција, која се нарекува Државен завод за ревизија, институција која со своето работење има остварено искуство за доста краток период и се смета за независна ревизорска институција.

Во 1997 година е донесен првиот Закон за државна ревизија, каде се дефинира државната ревизија и начинот на кој треба да се врши државна ревизија. Со Државниот завод за ревизија раководи главен државен ревизор, кој има мандат од 9 години и нема право на повторен избор. Главниот државен

ревизор има свој заменик, кој исто така има мандат од 9 години. Главниот државен ревизор и неговиот заменик се избрани од Собранието на Република Северна Македонија и се целосно независни во вршењето на своите задачи. Државната ревизија се врши од страна на овластен државен ревизор, кој треба да биде вработен во Државниот завод за ревизија. За да добие звање овластен државен ревизор, ревизорот треба да има најмалку пет години работно искуство со финансиски или сметководствени работи, од кои е потребно три години работно искуство со ревизија или контрола и треба да полага соодветен испит. Програмата за полагање на испитот е донесена од страна на главниот државен ревизор и испитот е составен од два дела.

Во третата глава е разработена соработката на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија со надлежните органи и институции. Државниот завод за ревизија, како самостојна и независна институција, при извршувањето на својата работа и функција соработува со надлежните органи и институции, и тоа со: Собранието на Република Северна Македонија, Владата на Република Северна Македонија, Министерството за финансии, со институции кои се надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи и со меѓународни организации на врховните ревизорски институции на други земји.

Државниот завод за ревизија за своето работење поднесува извештај до Собранието на Република Македонија и има за задача да обезбеди навремени и објективни информации. Исто така, Државниот завод за ревизија треба да обезбеди поддршка на Собранието на Република Македонија доколку тоа е потребно во исполнувањето на надлежностите на Собранието, со тоа што ќе ги идентификува случаите на корупција, противзаконско работење, злоупотребата на одредени функции, односно ќе ги идентификува и ќе ги презентира сите неправилности.

Доколку овластениот државен ревизор при вршењето на ревизија забележи или оцени дека субјектот, кој е предмет на ревизијата, направил кривично дело или прекршок при вршењето на работата, тогаш, согласно членот 35 од Законот за државна ревизија, ревизорот е должен веднаш да ги извести надлежните

органи. При соработката на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија ќе го видиме како пример Извештајот за ефикасноста на мерките и активностите утврдени во стратешките документи/програми за развој на туризмот од шефовите на Врховните ревизорски институции на Република Хрватска, Република Унгарија и Република Северна Македонија.

Во четвртата глава е објаснет целиот процес на ревизија, кој се состои од неколку фази. Процесот на ревизија започнува со прифаќањето на ревизорскиот ангажман, но ревизорот не е должен да прифати да врши ревизија на секое претпријатие коешто го бара тоа, но доколку го прифати ангажманот, ревизорот презема голема одговорност спрема јавноста, клиентот и останатите членови на ревизорската професија. Ревизорот треба да покаже висока професионалност во извршувањето и треба да ги одржува принципите на независност, објективност и интегритет за да ја задржи довербата на јавноста во професијата. Исто така, за да согледаме како се извршува ревизија на јавна институција, направена е анализа на Извештајот од Државниот завод за ревизија на Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“.

## Глава 1

### Поим, значење, цели и задачи на ревизијата

#### 1.1. Поим, цели и задачи на ревизијата

Поимот ревизија потекнува од латинскиот збор *revidere*, кој во превод значи да се испита, да се направи преглед и од новолатинскиот збор *revisio*, кој значи повторно да се прегледа или уште еднаш да се прегледа, да се испита и просуди. Во Англија, за ревизијата се користи поимот *audit*, кој има значење да се слушне или да се чуе. Во Германија за ревизијата се користи поимот *revision* итн.. Поимот ревизија, кој значи да се прегледа, да се испита, во литературата се идентификува со „духовно повторување на активностите“, со што се укажува дека самиот поим има функција на проверка на работењето. Ревизијата претставува и дополнителна проверка на веќе направените деловни настани, кои се вршат врз основа на постојни документи. За поимот ревизија постојат четири дефиниции, кои гласат:<sup>2</sup>

1. Ревизијата претставува систематизиран процес на објективно пребарување и создавање докази за економските настани и резултатите, со цел да се воспостави усогласеност меѓу постојните извештаи за работата и однапред поставените критериуми и тоа да се даде на заинтересираните корисници;
2. Ревизијата претставува испитување или истражување на финансиските извештаи и на другата сметководствена евиденција, како и на другата евиденција за работењето на организацијата од страна на независните јавни сметководители, надвор од набљудуваната компанија;
3. Ревизијата претставува метод на испитување на сметководствените извештаи, на податоците на работењето, на деловните книги и другите

---

<sup>2</sup> K. Zager I L.Zager: „Racunovodstveni standardi, finansiski izvestaji I revizija“, Progres, Zagreb, 1993, str.147-150

документи за да се добие веродостојно мислење за економската и финансиската положба на претпријатието;

4. Стопанската ревизија претставува дополнително, критичко и планско испитување и проценка на состојбата и работењето на претпријатието и повеќе е орган кој не му припаѓа на претпријатието.

Под поимот ревизија се подразбира и метод на испитување, кој има за цел да помага при вршењето контрола и да помага во одговорноста при водењето на економските и финансиските активности на една компанија. Ревизијата опфаќа испитување и оценка на работењето, организираноста и деловните функции, начинот на донесување на деловните одлуки, функционирањето на информатичкиот систем кај субјектите на ревизија, како и други прашања значајни за нивното работење.<sup>3</sup> Ревизијата има за цел да изрази мислење, кое треба да биде изразено во форма на писмен извештај, кој ќе биде составен дел на годишната пресметка и заедно со годишната пресметка ќе претставува предмет на јавно публикување. Ревизијата има за цел да изрази независно мислење, а потоа им гарантира на корисниците на информациите од финансиските извештаи дека нивните одлуки или постапки нема да бидат преземени врз непознати и неревидирани деловни финансиски настани.

Главната цел на ревизијата е на заинтересираните корисници компетентно и авторитативно да изрази мислење за точноста и вистинитоста на сметководствените искази во финансиските извештаи. Откако ќе изрази мислење, ревизијата има за цел да ги реализира и парцијалните цели, односно тврдења за: точност, постоење, вреднување, сопственост, сеопфатност, прикажување, проценка и прекинливост.<sup>4</sup>

Под точност се подразбира сите извршени финансиски трансакции да бидат прецизно класифицирани, во согласност со сметководствените стандарди и да се засноваат на точно утврдени цени и количини.

---

<sup>3</sup> Николовски д-р Пеце, Организација на ревизијата на финансиските извештаи, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр.44

<sup>4</sup> проф. д-р Благоја Ацевски, проф. д-р Бранко Трајковски, Интерна и Екстерна ревизија, Економски факултет – Прилеп, 2004, стр.10

Тврдењето за постоење има за цел сите износи, кои се содржат во финансиските извештаи, да бидат поткрепени со соодветни и веродостојни документи.

Вреднувањето, како цел на ревизијата, подразбира сите износи, кои се прикажуваат како средства на одреденото претпријатие, да бидат утврдени според прифатливи методи кои треба да се применат. Притоа, потребно е да се применат и други концепти, и тоа: концепт на континуитет, концепт на конзистентност и концепт на претпазливост.

Прекинливоста, како цел на ревизијата, бара сите трансакции да се прикажат и да се евидентираат за тој период за кој се однесуваат.

- Концептот на континуитет бара претпријатието, кое се анализира, постојано да работи, односно претпријатието да нема никаква намера ниту за кратко време да прекине со работата.

- Концептот на конзистентност бара веќе избраните методи на вреднување да продолжат да се применуваат континуирано, без никакви промени од период до период.

- Концептот на претпазливост се однесува во билансот на успех да се прикажуваат само приходите кои се сигурни, односно да не може да се прикажуваат износите кои се очекува да се случат во иднина или одредени расходи да не може да се намалат ако за нив нема веродостојни документи и податоци.

Сопственоста е цел на ревизијата, која бара сите позиции на средства, односно на постојаните средства, залихите, побарувањата и слично, кои се прикажани во финансискиот извештај, како средства да бидат навистина сопственост на претпријатието кое се анализира.

Сеопфатноста како цел на ревизијата подразбира да се опфатат сите трансакции во финансиските извештаи кои се однесуваат на тој период, за кој се изготвува финансискиот извештај.

Прикажувањето, како цел на ревизијата, се однесува на потребата сите сметки и трансакции кои се имаат случено да бидат точно прикажани и објавени во финансиските извештаи.

Проценката, како цел на ревизијата, подразбира врз основа на веќе втасаните приходи да се овозможи утврдување на нето-реализацијата, а оние сметки, кои се веќе втасани за плаќање, да овозможат мерење на трошоците со примена на соодветни критериуми.

## 1.2 Финансиските извештаи како предмет на ревизорското испитување

Сите корисници на финансиските извештаи имаат потреба да добијат точни и квалитетни информации, врз чија основа ќе можат да донесат деловни одлуки. Покрај финансиските извештаи, за корисниците имаат голема важност и задолжителните белешки кон самите извештаи, како и објавувањата на користените сметководствени политики и процедури при подготвување на финансиските извештаи.

Сметководствените политики се всушност правила, принципи, основи, конвенции и практики кои се усвоени од страна на деловниот субјект при подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи. Сметководствените политики имаат за задача да обезбедат информации дека финансиските извештаи ќе дадат точни, релевантни и веродостојни информации.

Основни сметководствени принципи и претпоставки, врз чија основа треба да се подготви финансискиот извештај, се следниве:<sup>5</sup>

- Принцип на континуитет во работењето на деловниот субјект;
- Принцип на пресметковна основа во сметководството, или може да се нарече фактурирана реализација, што значи дека сите трансакции и настани ќе се

---

<sup>5</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.48

признаат во моментот на нивното настанување, а не кога парите или нивните еквиваленти ќе бидат примени или платени;

- Принцип на конзистентност, којшто се однесува на тоа да може да се направи споредливост на финансиските извештаи за различни временски периоди.

Финансиските извештаи, според Меѓународните стандарди за финансиско известување, треба да содржат задолжителни извештаи, а тоа се:<sup>6</sup>

1. Извештај за финансиска состојба, или уште се нарекува биланс на состојба;
2. Извештај за финансиска успешност, или уште се нарекува биланс на успех;
3. Извештај за паричен или готовински тек;
4. Извештај за промена на капиталот.

**Билансот на состојба** е финансиски извештај, кој дава слика за финансиската состојба на компанијата во даден момент. Билансот на состојба ги прикажува сите средства со кои располага една компанија и сите извори на тие средства, односно го прикажува нивното потекло. Според законските прописи, одреденото претпријатие е обврзано да изработи биланс на состојба на крајот на годината, т.е. на 31 декември, според дефинираната структура. Претпријатието е должно да го достави својот биланс на состојба за тековната година до Централниот регистар најдоцна до 15 март следната година, но заедно и со завршната, односно годишната сметка. Законски, билансот на состојба може да се изработи и во посебни ситуации, на пример, во случај на стечај и ликвидација, или пак, спојување или раздвојување на компанијата. За билансот на состојба покрај законската обврска за неговата задолжителна изработка, со законски прописи се утврдува и формата, содржината, како и образецот на самиот извештај.

Во Билансот на состојба средствата се презентираат во активата, кои се прикажуваат на левата страна, а капиталот и обврските во пасивата, кои се прикажуваат на десната страна. Во билансот на состојба активата треба секогаш да биде еднаква со пасивата, односно средствата треба секогаш да бидат еднакви со изворите на средства.

---

<sup>6</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.48



Средствата се делат на: постојани или долгорочни средства и обртни или краткорочни средства. Постојаните или долгорочните средства се делат на: материјални средства, нематеријални средства и долгорочни финансиски пласмани. Во материјалните средства спаѓаат: недвижности, постојки и опрема и тие се изразуваат во нето-вредност, како разлика помеѓу нивната набавна и нивната амортизирана вредност. Во нематеријалните средства спаѓаат: дизајн, имплементација на нови системи или процеси, лиценци, научно и техничко знаење, интелектуална сопственост, трговски марки и слично. Долгорочните финансиски пласмани пак, всушност, претставуваат вложувања или инвестиции во финансиската актива и најчесто заземаат облик на вложувања на хартии од вредност.

Покрај долгорочните или постојаните средства, како што наведовме, средствата се делат и на краткорочни, тековни или обртни средства. Во обртни средства спаѓаат: залихите, краткорочните побарувања, краткорочните финансиски вложувања, парите и паричните еквиваленти и активните временски разграничувања или АВР. Залихите се материјали, стоки, готови производи, недовршени производи и тие претставуваат најнеликвиден облик на обртни средства. Краткорочните побарувања можат да се јават во облик на побарувања од купувачи, побарувања за дадени аванси и побарувања од вработените и тие се изразуваат во номинална вредност. Краткорочните финансиски вложувања претставуваат пласмани во финансиската актива, која има краткорочен карактер, со рок на доспевање до 1 година. Тие може да се јават како вложувања во краткорочни хартии од вредност, комерцијални или државни обврзници, благајнички записи и слично, или пак, може да се јават и како побарувања во дадени краткорочни заеми. Парите и паричните еквиваленти се најликвидниот облик на обртни средства, а активните временски разграничувања претставуваат однапред платени трошоци, кои се однесуваат за некој иден период. Во активата на билансот на состојба, најпрвин се евидентираат средствата со помал степен на ликвидност или нематеријалните средства, а потоа оние средства со поголем степен на ликвидност или побарувањата и паричните средства.

Пасивата на билансот на состојба ги опфаќа изворите со кои се финансираат средствата на компанијата, а воедно и укажуваат на потеклото на самите средства. Потеклото на средствата може да биде одредено како сопствен капитал или позајмен капитал. Сопствениот капитал претставува разлика помеѓу вредноста на вкупните средства и вкупните обврски.

Позајмениот капитал на едно претпријатие го сочинуваат обврските на претпријатието кон трети лица. Обврските, согласно Меѓународните сметководствени стандарди, може да се дефинираат како сегашни обврски, кои произлегуваат од некои минати економски настани во претпријатието и чие подмирување или ликвидација подразбира одлив на ресурси и тоа најчесто одлив на пари или некои други средства, за подмирување на обврските.<sup>7</sup> Обврските на едно претпријатие ги претставуваат сите обврски кои постојат на денот на составување на билансот на состојба. Обврската на претпријатието настанала како резултат на некоја трансакција во минатото, односно тоа е последица на некој правен договорен однос или законско барање. Обврските може да се поделат на долгорочни и краткорочни обврски. Основна карактеристика на билансот на состојба е дека треба да постои рамнотежа помеѓу двете страни, односно да бидат еднакви активата и пасивата или средствата и изворите на средства. Во табела број 1 е прикажано како изгледа биланс на состојба.

Табела бр. 1 Биланс на состојба

<b>Биланс на состојба</b>			
<b>АКТИВА</b>		<b>ПАСИВА</b>	
<b>СРЕДСТВА</b>	денари	<b>ОБВРСКИ + КАПИТАЛ</b>	денари
1. Постојани средства		1. Обврски	
А) нематеријални средства		А) долгорочни обврски	
Б) недвижности, постојки и опрема		Б) тековни обврски	
- постојки и опрема		- данок на добивка	

<sup>7</sup> <https://finance.gov.mk/>

- акумулирана амортизацијана постојки и опрема		- обврска спрема добавувачи	
В) долгорочни вложувања		- ПБР	
- купени акции		<i>Вкупно обврски</i>	
<i>Вкупно постојани средства</i>		2. Капитал	
2. Тековни средства		- акционерски капитал	
- побарувања од купувачи		- акумулирана добивка	
- готовина			
- залихи		<i>Вкупно капитал</i>	
- АБР			
<i>Вкупни тековни средства</i>			
<b>Вкупно средства</b>			
<b>Вкупна актива</b>		<b>Вкупна пасива</b>	

**Билансот на успех** е финансиски извештај кој претставува преглед на вкупно остварените приходи и расходи од деловното работење на едно претпријатие во текот на една година, односно го покажува успехот или неуспехот во работењето на деловниот субјект. Билансот на успех покажува колку била успешна компанијата, односно го покажува остварениот резултат од редовното работење на компанијата.

Во билансот на успех, елементи кои се директно поврзани со мерењето на успешноста во работењето, се приходите и расходите. Кога од приходите ќе се одземат расходите, ќе се добие добивка или загуба, во зависност од работењето на претпријатието. Приходите претставуваат зголемувања на економските користи на претпријатието во текот на пресметковниот период, во облик на приливи или зголемувања на средствата или намалувања на обврските кои доведуваат до зголемување на сопствениот капитал на претпријатието.<sup>8</sup>

Расходите претставуваат намалувања на економските користи во текот на пресметковниот период во вид на одливи или намалување на средства или

<sup>8</sup> Проф. д-р Сашо Кожухаров, Маја Кочоска, Сметководство, Економски факултет – Штип, 2007, стр223-224

правење на обврски кои резултираат во намалување на главнината, освен оние кои се однесуваат на учесниците во главнината.<sup>9</sup> Добивката или загубата е резултат од работењето, пресметана врз основа на остварените приходи и расходи во извештајниот период.<sup>10</sup> Во билансот на успех приходите се регистрираат на десната страна и приходите можат да бидат редовни приходи кои се остваруваат на основа на редовно вршење на дејноста, можат да бидат вонредни приходи кои не се планирани и финансиски приходи, на пример, некои камати кои притпријатието ги наплатува за кредитите. Во табела број 2 е прикажано како изгледа билансот на успех.

Табела број 2. Биланс на успех

<b>Биланс на успех</b>			
<b>РАСХОДИ</b>	денари	<b>ПРИХОДИ</b>	Денари
1 Расходи од редовно работење		1 Приходи од редовно работење	
2 Финансиски расходи		2 Финансиски приходи	
3 Вонредни и расходи надвор од редовно работење		3 Вонредни и приходи надвор од редовно работење	
<b>ВКУПНИ РАСХОДИ</b>		<b>ВКУПНИ ПРИХОДИ</b>	
Финансиски резултат: добивка / загуба			

**Извештајот за паричен или готовински тек** се однесува за паричните примања или плаќања во моментот на нивното настанување, кои можат да бидат групирани според оперативните, инвестициските и финансиските активности. Во овој финансиски извештај сите приходи се евидентираат во моментот на настанување на приходот и овде важи принципот на наплатена или готовинска реализација и не важи принципот на фактурирана реализација.

Паричните текови од оперативни или деловни активности се главните активности кои му обезбедуваат приходи на деловниот субјект и другите

<sup>9</sup> Проф. д-р Сашо Кожухаров, Маја Кочоска, Сметководство, Економски факултет – Штип, 2007, стр223-224

<sup>10</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.56

активности кои не се вложувачки или финансиски активности.<sup>11</sup> Во оперативни активности спаѓаат: плаќањето на обврските кон добавувачите по основ на набавка на материјали или стоки, продажбата на готовите производи, услуги и стоки на екстерниот пазар, трансакциите на плаќањата на различните трошоци на работењето и слично.

Паричните текови од вложувачки или инвестициони активности се стекнување и отуѓување на долгорочни средства и други вложувања кои не се вклучени во паричните еквиваленти.<sup>12</sup> Инвестиционите активности на претпријатието се однесуваат на вреднување и селекција на вложувањата, чијшто рок е подолг од една деловна година, односно вложувања, чиито ефекти се очекуваат во долгорочен временски период. Трансакции кои спаѓаат во инвестициони активности се: набавка на недвижности, постројки и опрема, продажба на нематеријални средства, вложувања во долгорочни финансиски инструменти и слично.

Паричните текови од финансиски активности се активности кои резултираат во промена на големината и содржината на сопственичкиот капитал и позајмувањата на деловниот субјект.<sup>13</sup> Во финансиски активности спаѓаат паричните приливи од: земање на кредит, емисија на обврзници, емисија на акции и парични одливи или исплата на дивиденди, враќање на главнината на кредитот, враќање на номиналниот долг по основ на обврзници и др.

Основните цели на составување на извештајот за готовински или парични текови се состои во тоа да се обезбедат информации, кои ќе им послужат на корисниците да направат проценка на способноста на претпријатието да генерира доволно парични средства, со кои ќе може да ги финансира секојдневните оперативни активности. Друга цел на извештајот за готовински тек е да направи проценка за способноста на претпријатието дали може да ја плаќа главницата и каматата, врз основа на земените кредити и дивидендата на акционерите. Исто

---

<sup>11</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.61

<sup>12</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.61

<sup>13</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет, 2015, стр.61

така, целта на извештајот на готовински текови е и да се обезбедат информации за да се направи проценка за способноста на претпријатието да расте и да се развива преку дополнителни вложувања во недвижности, постројки и опрема или да се продаваат долгорочни средства, со цел да се оствари готовина.

**Извештајот за промена на капиталот** е извештај кој е наменет за сопствениците на капиталот. Во приватната структура, сопствениците на капиталот најмногу се интересираат за својот капитал на крајот на пресметковниот период. За промените на сопственичкиот капитал сопствениците дознаваат од извештајот за промена на капиталот. Сопствениот капитал, еднаков на средствата минус обврските и сопственичкиот капитал, се смета како право на сопственикот над средствата во претпријатието. Овој извештај претставува краток преглед во кој се прикажуваат промените на капиталот и претставува еден вид спојна врска помеѓу билансот на состојба и билансот на успех. На почетокот на пресметковниот период, капиталот на сопственикот се прикажува на почетниот биланс на состојба, а во билансот на успех се прикажува нето-добивката, која претставува значаен фактор за менување на состојбата на сопственичкиот капитал.

Во извештајот за промена на капиталот како минимум позиции се прикажуваат: нето-добивката или загубата од пресметковниот период, ставките на приходите и расходите кои се признаваат во корист или на терет на капиталот, кои не влегуваат во билансот на успех и збирниот ефект од промената во сметководствената политика. Овој извештај содржи и информации за трансакциите во рамки на акционерскиот капитал, на пример, некои дополнителни вложувања од сопствениците или повлекување на влоговите. Исто така, се прикажува салдото на акумулираната добивка или загуба на почетокот на периодот и промените на состојбата на секоја класа на акционерски капитал. Се прикажуваат и емисионите премии и промените во резервите што ги има

претпријатието. Ставки кои можат да се појават во извештајот, односно коишто можат да предизвикаат промена во структурата на капиталот, се:<sup>14</sup>

- издавање на акции (обични и преференцијални);
- дополнително уплатен капитал;
- вишок или дефицит при реализација на средствата;
- нето-добивка за периодот;
- платени дивиденди;
- исправка на значајни грешки и
- промени на сметководствени политики.

Податоците на промена на сопствениот капитал, на почетокот и на крајот на пресметковниот период, на даденото претпријатие треба да му покажат дали има зголемување или намалување на нето-средствата за даден период и претставува доста значајна информација за сопствениците на капиталот. Вкупната промена во нето-средствата зависи од вкупните добивки и загуби кои се создаваат преку активностите на едно претпријатие во текот на периодот.

### **1.3 Видови ревизија**

Во зависност како ќе ја набљудуваме, ревизија може да се подели на:<sup>15</sup>

- Ревизија според предметот на испитување;
- Ревизија според органот кој ја спроведува;
- Ревизија според подрачјето на испитување.

#### **1.3.1 Ревизија според предметот на испитување**

Од аспект на предметот на испитување, може да се врши: ревизија на финансиските извештаи, ревизија на усогласеност на постапките, ревизија на работењето и судска ревизија.

---

<sup>14</sup> проф. д-р Александар Костадиновски, Основи на финансиско сметководство, Економски факултет – Штип, стр.82

<sup>15</sup> доцент д-р Зорица Божиновска-Лазаревска, Ревизија, Економски факултет-Скопје, 2001, стр.8

**Ревизијата на финансиските извештаи** е потребно да даде објективно и независно мислење за вистинитоста и точноста на податоците кои се презентирани во финансиските извештаи на одреденото претпријатие, кое е корисник на ревизорските услуги. При подготвувањето на финансиските извештаи, станува збор за основните компоненти на финансиски извештаи, билансот на состојба, билансот на успех, извештајот за парични текови, извештај за промени во главнината и сметководствените политики и објаснувачките белешки. Ревизијата има за цел да утврди дали извештаите се подготвуваат според општоприфатените сметководствени стандарди и според утврдената рамка за финансиско известување. Потребно е финансиските извештаи на одредени компании да се подготвуваат или во комбинација или со еден вид стандарди. Станува збор за меѓународните сметководствени стандарди, националните сметководствени стандарди и други утврдени и усогласени рамки на финансиското известување.

Ревизијата на финансиските извештаи треба да се спроведува во согласност со стандардите за ревизија, врз основа на примерок од одделни позиции и на корисниците на ревизорските услуги е потребно да им даде мислење дека финансиските извештаи не содржат материјално значајни пропусти и грешки. Ревизорите при вршењето ревизија на финансиските извештаи се независни, односно не зависат ниту од органите на управување и менаџментот на претпријатието, ниту од корисниците на финансиските извештаи. Ревизорите нудат висока разумна сигурност, но не и апсолутна гаранција дека нема да се појават материјално погрешно презентирани податоци во финансиските извештаи. Ревизорите откако ќе оформат мислење за финансиските извештаи, треба јавно да го објават извештајот и да го достават до потребните корисници на финансиските извештаи.

**Ревизија на усогласеност на постапките** е ревизија која го утврдува следењето на стандардите и правилата кои ќе бидат воспоставени од повисоки авторитети, како што се некои договори, некои законски регулативи или писмена согласност. Ревизорите може да се насочат на испитување само на одделен сет



на стандарди и правила, но доколку направат одредени отстапувања од пропишаните правила и стандарди, потребно е ревизорот да поднесе извештај до врвниот менаџмент за тоа каква е моменталната состојба на компанијата, да поднесе извештај кои активности ги спровел и до какви сознанија дошол во текот на вршењето на ревизијата. Ревизијата на усогласеност на постапките се карактеризира со тоа што самата компанија ги ангажира ревизорите и им презентира на ревизорите кои стандарди се релевантни за нејзиното работење.

**Ревизијата на работењето** има за задача да изврши систематско испитување на активностите на едно претпријатие или да изврши испитување само на дел од активностите, но со една цел, да ја утврди ефикасноста и ефективната на користењето на ресурсите. За да се оствари ефикасноста, се разгледува како работи соодветното претпријатие, во однос на набавките, производството, продажбите и слично. За да се оствари и ефикасноста, се оценува како претпријатието ги остварува поставените цели и со каков успех, односно рентабилност, се остварени целите на соодветното претпријатие. Главна цел на ревизијата е да се констатира оценка на перформансите на работењето и да се идентификуваат областите каде може да се преземат нови мерки за подобрување на работата на одреденото претпријатие.

За разлика од ревизијата на финансиските извештаи и од ревизијата на усогласеност на постапките, кај ревизијата на работењето не постојат однапред утврдени стандарди, по кои треба да работат ревизорите, туку ревизорите сами избираат критериуми, односно однапред си имаат утврдено стандарди, правила и норми по кои ќе работат, со една единствена цел, а тоа е да се оцени ефикасноста, економичноста и ефективната во работењето на претпријатието.

Ревизијата на работењето се карактеризира со тоа што ревизорите кои спроведуваат ревизија се независни од активностите што ги ревидираат, односно ревизорот не може да биде вработен во комерцијалната служба, или пак, да биде нејзин раководител, а воедно и да врши ревизија на комерцијалното работење на претпријатието. Друга карактеристика за ревизијата на работењето е дека ревизорот е вработен во претпријатието во кое врши ревизија и откако ќе изврши

ревизија, поднесува извештај и го доставува до официјалните лица во претпријатието. Доколку при ревизијата се откријат одредени недостатоци и проблеми, исто така, ревизорот е должен да ги извести раководителите на претпријатието. Во оваа ревизија, извештајот треба да се однесува на идентификување на сите проблеми кои можат да влијаат на ефективността, економичноста и ефикасноста во работењето на претпријатието.

**Судската ревизија** има за цел да ги открие оние активности во финансиските извештаи, кои како последица имаат измами, грешки и други нелегални активности. Со зголемувањето на бројот на претпријатијата и покрај законските мерки, бројот на измамите и грешките исто така се зголемува, па судската ревизија е должна навреме да укаже на сите нерегуларности. Јавноста очекува ревизорите при вршењето на ревизија да ги откријат сите измами и грешки кои се содржат во финансиските извештаи, но ревизорите не секогаш сите измами и грешки ги откриваат во целост, па затоа судската ревизија стапува на сцена и бележи евидентен пораст. Судската ревизија се спроведува кога има деловни измами кои се направени од надворешни или внатрешни субјекти на одреденото претпријатие, кога има криминални истраги, економски загуби, некои конфронтации и спорови меѓу акционерите, менаџерите, партнерите и некои граѓански спорови.

### 1.3.2 Ревизија според органот кој ја спроведува

Во зависност од органот кој ја спроведува ревизијата, ревизијата се дели на: екстерна ревизија и интерна ревизија.

**Екстерната ревизија** е иницирана од воведувањето на плурализмот во сопственичките односи, посебно со одвојувањето на функцијата раководење од управување со капиталот.<sup>16</sup> Потребата за независна ревизија постојано се зголемувала, па ревизијата се развила во позната професија, професија која има сопствена организација, која е усвоена со определени правила на однесување.

---

<sup>16</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет-Штип, 2015, стр.28

Екстерната ревизија е наука, која не мора да ја гарантира објективноста и вистинитоста на информациите содржани во финансиските извештаи, туку екстерната ревизија треба да ги увери корисниците на финансиските извештаи дека податоците во финансиските извештаи се вистинити и точни со разумно, но не и апсолутно уверување.

Поимот екстерна ревизија е поширок поим од ревизијата на финансиските извештаи и опфаќа низа на атестирачки услуги, односно услуги за осигурување на квалитетот на презентираните информации, пред сè оние кои се наменети за носителите на деловните одлуки.<sup>17</sup> Екстерната ревизија може да се дефинира како предмет на акумулирање и оценување на доказите во врска со информациите, поради утврдување и известување за системот на кореспондентност меѓу податоците и воспоставените критериуми, кои ја вршат компетентни и независни лица.<sup>18</sup> За екстерната ревизија од големо значење е ревизорот да биде надворешно лице, кое со своето работење ќе покаже апсолутна независност од менаџментот на самиот клиент на кој врши ревизија. Екстерните ревизори се лица кои треба да бидат независни, високообразовани, искусни, компетентни, да не бидат вработени кај клиентот каде вршат ревизија, да не се роднински поврзани или членови на Управниот или Надзорен одбор каде се врши ревизијата.

Поимот екстерен ревизор се изедначува со поимот овластен јавен сметководител или независен ревизор. За стекнување звање овластен ревизор и добивање лиценца, потребно е работно искуство и полагање на соодветен испит. Целта на екстерната ревизија е да овозможи на ревизорот да изрази ревизорско мислење дали финансиските извештаи се подготвени од сите значајни аспекти, во согласност со определената рамка за финансиско известување.<sup>19</sup> Ревизорот формира мислење, со кое ја потврдува точноста и вистинитоста на финансиските

---

<sup>17</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет-Штип, 2015, стр.27

<sup>18</sup> Alvin A. Arens, James K. Loebbeck: Auditing An integrated approach, eighth edition, Prentice Hall International, Inc Upper Saddle River, New Jersey, 2000, p.9; цитирано кај д-р Зорица Божиновска Лазаревска, Ревизија, Економски факултет-Скопје, 2001, стр.16.

<sup>19</sup> проф. д-р Благоја Ацески и Проф. д-р Бранко Трајковски, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет-Прилеп, 2004, стр.237

извештаи и мислењето може да биде: мислење без резерва, мислење со резерва, воздржување од давање мислење и негативно мислење.<sup>20</sup>

**Интерната ревизија** настанала уште во Вавилон и во стариот Египет. Во тоа време постоеле лица кои се платени за да го надгледуваат работењето на оние лица кои ракуваат со пари и парични вредности. За настанувањето и постоењето на интерната ревизија во тоа време постојат докази дека даночните приходи биле надгледувани од две лица. Едното лице било извршител, а другото лице било контролор на веќе собраните, односно наплатените даноци.

Првите сознанија за дополнителен развој на интерната ревизија се појавиле во стара Грција, Римското Царство, Велика Британија, а подоцна во првите децении на XVIII век со позабавено темпо интерната ревизија почнала да се развива и во други земји: Германија, Франција, Шпанија, Австрија, Канада и други земји во светот. Лицата кои вршеле надзор биле нарекувани надзорни службеници, контролори, професионалци. Интерната ревизија полека, но сигурно се развивала со појавата на стоковното и пазарното стопанство, односно со појавата на големите компании. Интерната ревизија настанала од потребата за ефикасно стопанисување на компаниите, посебно по завршувањето на Големата светска економска криза, која траела од 1929 година до 1933 година.

За разлика од екстерната, интерната ревизија настанала поради потребите на современите претпријатија да се воведат нов, внатрешен, дополнителен облик на надзор, поради секојдневниот развој на претпријатијата, промената на нивната организациска структура, зголемувањето на бројот на сопствениците на капиталот, развојот на менаџерството со неговата одговорност за работењето во самото претпријатие. Интерната ревизија настанала со цел да ги следи и испита интерните контроли кои ги вршеле сите вработени, како составен дел на нивните работни обврски.

---

<sup>20</sup>п. д-р Благоја Ацески и Проф. д-р Бранко Трајковски, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет-Прилеп, 2004, стр.238

Интерната ревизија покрај контролирањето и испитувањето на внатрешните контроли, имала за цел да ја открие ефикасноста на вработените, да ги открие слабостите во работењето на вработените и да предложи мерки за елиминирање доколку се појават одредени неправилности. Постоенето на интерната ревизија не е регулирано со закон, но интерната ревизија е резултат на потребата на претпријатијата да постои поефективно и поефикасно работење. Ефективноста претставува однос меѓу планираните и постигнатите резултати. Ефикасноста претставува однос меѓу остварените резултати и трошоците на средства и труд. Доколку постои ефикасно функционирање на интерната ревизија, таа ја зголемува успешноста во работењето на претпријатијата и тоа преку: подобрување на работењето и подобрување на стопанската и финансиската дисциплина.

Интерната ревизија кога се поврзува со економичност, ефикасност и ефективност во работењето, се идентификува како ревизија на работењето на стопанските претпријатија. Интерната ревизија е организирана од управата на претпријатието или од страна на друг деловен субјект (банки или други институции), поради потребата од помош во оценувањето на работењето во целина или само на одделни сегменти. Интерната ревизија е независна и објективна активност за уверување и потврдување и во својата работа прави анализа, проценки, препораки, дава совети и информации во врска со активностите што ги проверува. Главна цел на интерната ревизија е да обезбеди информации за донесување на соодветни деловни одлуки, да обезбеди помош на сопствениците на компаниите за поефикасно извршување на активностите, односно да промовира ефективна контрола со разумни трошоци.

### **1.3.3 Ревизија според подрачјето на испитување**

Според подрачјето на испитување, ревизијата се дели на: комерцијална ревизија и државна ревизија.

Комерцијална ревизија во Република Северна Македонија се воведува со Законот за ревизија во 1997 година. Поимот комерцијална ревизија се смета за

синоним за екстерната и независна ревизија на финансиските извештаи, односно комерцијалната ревизија се идентификува со испитувањето и оценувањето на самите извештаи на компаниите, како и со податоците и оние методи кои се применуваат во составувањето на извештајот, со цел да даде професионално мислење дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја прикажуваат состојбата на билансот на состојба, односно состојбата на капиталот, средствата и обврските, како и резултатите од самото работење на субјектот на ревизијата.

За да се спроведе комерцијална ревизија, потребен е валиден договор, кој ќе биде потпишан од една страна од претпријатието во улога на клиент на ревизорскиот ангажман, и од друга страна потпишано од Друштвото за ревизија, кое е примарен носител на обврските во спроведувањето на ревизијата. Договорот може да биде еднократен, за само една година, или долгорочен, за повеќе години. Комерцијалната ревизија може да ја вршат Друштва за ревизија со најмалку двајца вработени овластени ревизори кои имаат лиценца или само овластен ревизор - трговец поединец.

Лицето кое сака да биде ревизор е потребно да поднесе писмено барање за полагање на испит за стекнување на звање ревизор до Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија (ИОРРМ). Лицето за да добие звање ревизор и да полага соодветен испит, потребно е да исполнува одредени услови и тоа: да го познава македонскиот јазик, да има завршено четиригодишно високо образование, односно да има 240 кредити според европскиот кредит-трансфер систем и тоа образованието да биде од областа на економските или правните науки. Исто така, лицето за да полага испит за стекнување на звање ревизор, потребно е да нема никаква мерка забрана за вршење на одредена професија, дејност или должност и да не е осудувано со правосилна судска пресуда на безусловна казна затвор над шест месеци за кривични дела против службената должност, кривични дела против имот, кривични дела против јавните финансии, платниот промет и стопанството, кривични дела за фалсификување на одредена исправа или компјутерски фалсификат, или пак употреба на одреден документ со содржина која не е вистинска.

Полагањето на испитите за да се добие звање ревизор се спроведува според Програма која ќе биде донесена од страна на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија, а ќе има согласност и од Советот за унапредување и надзор на ревизијата.

**Институтот за овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ)** е основан во 2005 година, а подоцна на 27 мај 2006 година е одржано Основачко собрание, на кое бил избран претседател на Институтот, бил изгласан статутот на Институтот на овластените ревизори на Република Северна Македонија и биле избрани членови на Управниот и Надзорниот одбор и комисији на Институтот. Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија се смета за професионално коморско здружување и има статус на правно лице, кое има јавни овластувања, кои се утврдени со Законот за ревизија, Статутот на Институтот и други акти. Поради подобрување на квалитетот на ревизорските услуги и високите професионални стандарди во Институтот, овластените ревизорите се здружуваат, а членови на Институтот можат да бидат овластени ревизори, друштва за ревизија и овластени ревизори - трговци поединци.

Органи на Институтот се: Собрание, Управен одбор и Надзорен одбор. Собранието го сочинуваат сите овластени ревизори на Република Северна Македонија. Управниот одбор е составен од 9 члена, избрани од Собранието, од кои еден од нив е претседател, и Надзорниот одбор е составен од 5 члена, кои исто така се избрани од Собранието. Како што наведовме, на основачкото Собрание на Институтот биле формирани комисији и биле избрани членовите на комисиите. Постојат повеќе комисији на Институтот и тоа: Комисија за стандарди за ревизија составена од 5 члена, Комисија за сметководствени стандарди, составена од 7 члена, Комисија за етика, со вкупно 5 члена, Комисија за образование, обука и издаваштво - 7 члена, Комисија за спроведување на испитот за овластен ревизор - 5 члена, Комисија за регистрација на овластени ревизори, составена од 5 члена и Комисија за контрола на квалитетот на ревизорските

услуги, со вкупно 5 члена. Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија има повеќе надлежности:<sup>21</sup>

- Институтот води Регистар на ревизори, Регистар на овластени ревизори, Регистар на друштва за ревизија, Регистар на овластени ревизори - трговци поединци и Регистар на трајно одземен лиценци;
- Институтот донесува Програма за полагање на испит за стекнување на звањето и спроведува испит за стекнување на звањето ревизор;
- Институтот издава уверение за ревизор;
- Институтот ги разгледува и одлучува по барањата за признавање на квалификации за ревизор стекнати во странство, врз основа на правила и постапки пропишани од Институтот;
- Институтот организира проверка на знаењето од областа на законската регулатива при признавање на квалификации за ревизор стекнати во странство;
- организира и спроведува континуирано професионално усовршување;
- ја следи примената на МСР и Кодексот на етика за професионални сметководители на IFAC кај друштвата за ревизија и кај овластените ревизори - трговци поединци;
- ги промовира МСР и Кодексот на етика на професионални сметководители на IFAC;
- ги преведува и ги објавува во Службен весник на Република Северна Македонија МСР, Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот и Кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC;

---

<sup>21</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет-Штип, 2015, стр.18-19.



- покренува дисциплинска постапка и изрекува мерки на членовите поради повреда на MCP, актите на Институтот и на Кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC;
- донесува тригодишна и годишна програма за контрола над членовите на Институтот;
- спроведува контрола на квалитетот над членовите на Институтот;
- го известува Советот за изречените мерки од спроведената контрола на друштвата за ревизија или овластените ревизори - трговци поединци и овластените ревизори;
- донесува Тарифник за висината на чланарината и надоместоците што ги наплатува;
- донесува Правилник за признавање на квалификации за ревизор стекнати во странство;
- донесува Правилник за содржината на Регистарот на ревизори, Регистарот на овластени ревизори, Регистарот на друштва за ревизија, Регистарот на овластени ревизори - трговци поединци и Регистарот на трајно одземени лиценци;
- донесува Програма за обука на овластени ревизори кои спроведуваат контрола и издава сертификати за завршена обука;
- презема активности, согласно насоките дадени од Советот, кои се неопходни и соодветни за промовирање на високите професионални стандарди меѓу друштвата за ревизија и овластените ревизори и за подобрување на квалитетот на ревизорските услуги што тие ги нудат;
- донесува Годишна програма за работа најдоцна до 15 јануари во тековната година;

- донесува Годишен извештај за својата работа најдоцна до 31 март во тековната година за претходната година;
- донесува Правилник за начинот и постапката за утврдување на повредите и за дисциплинските мерки на членовите на Институтот;
- формира дисциплинска и други комисии;
- донесува Годишен извештај за наодите од извршените контроли;
- издава билтен и ги ажурира информациите објавени на веб-страницата на Институтот и
- врши други работи, согласно Законот за ревизија.

Овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци, подлежат на систем за контрола на квалитетот заради усогласеност на работењето на ревизорите со процедурите за вршење на ревизија, пропишани со Меѓународните стандарди за ревизија, Кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC и националното право.<sup>22</sup> Системот за контрола на квалитет се карактеризира со независност, односно контролорот треба да е овластен ревизор, кој е независен од ревизорите кои се предмет на контрола. Кога треба да започне вршењето на контролата на квалитет на одредено Друштво за ревизија, односно датумот го одредува Институтот. Институтот е должен да го извести Друштвото за ревизија најмалку 30 дена пред да започне контролата на квалитет, а за ангажманите кои ќе бидат предмет на контролата, треба да бидат известени најмалку 8 дена пред денот на отпочнување на контролата. Субјектот на контрола треба да ја обезбеди целокупната документација која ќе биде потребна, да обезбеди просторија за вршењето на контролата на квалитет, да обезбеди лице кое ќе дава дополнителни објаснувања доколку тоа е потребно, на лицата кои ја вршат контролата.

Контролата на квалитетот може да ја врши лице кое ќе биде определено од претседателот на Институтот, и тоа лице треба задолжително да има лиценца за

---

<sup>22</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет-Штип, 2015, стр.19

овластен ревизор и искуство најмалку од 5 години како овластен ревизор, да покаже потполна независност и да поседува сертификат за завршена обука за контрола кој е издаден од Институтот и сертификатот да не е постар од 3 години. Откако ќе се заврши контролата, лицето кое ја вршело контролата треба да подготви извештај, во кој ќе даде свое мислење, ќе ги наведе сите недостатоци и неправилности доколку ги имало, и извештајот ќе го достави најпрво до субјектот кој има право на приговор во рок од 5 дена од денот на приемот, а потоа по истекот на роковите за приговор и за одлучување, Институтот ќе го достави извештајот до Советот и ќе го објави на својата веб-страница.

Доколку Институтот врз основа на извештајот за веќе извршената контрола на квалитет, утврди одредени неправилности на овластениот ревизор, друштвото за ревизија или овластениот ревизор - трговец поединец, дека не постапувале согласно законот или не го почитувале Кодексот на етика на професионалните сметководители на IFAC, самиот Институт може да им покрене дисциплинска постапка која е водена од Дисциплинска комисија, составена од 5 члена кои се овластени ревизори со мандат од 2 години и се членови на Институтот. Институтот може да изрече дисциплинска мерка до овластениот ревизор, друштвото за ревизија или овластениот ревизор - трговец поединец во форма на парична казна, јавна опомена и временско или трајно исклучување од членството на Институтот.

**Советот за унапредување и надзор на ревизијата** е основан од Владата на Република Македонија на предлог на Министерството за финансии, поради унапредување и надзор на ревизијата. Советот е независно и самостојно регулаторно тело кое има јавни овластувања кои се утврдени со Законот за ревизија. Советот донесува Статут, кој треба да биде дозволен од Владата на Република Македонија, кој се однесува на уредување на внатрешната организација, раководењето и управувањето, начинот и условите за вработување во самиот Совет, постапките за донесување на акти и слично. Актите кои ќе бидат донесени од Советот исто така треба да добијат согласност од Владата на Република Северна Македонија.

Советот за унапредување и надзор на ревизијата се состои од седум члена кои имаат мандат од 5 години, кои се именувани од Владата на Република Северна Македонија. Претседателот на Советот е предложен од страна на министерот за финансии, а останатите шест члена се претставници од други институции. Потребно е еден претставник од НБРМ, еден претставник од Агенцијата за супервизија на осигурувањето, еден претставник од големите трговски субјекти, со согласност на трите Стопански Комори на Република Северна Македонија, еден претставник од Комисијата за хартии од вредност, еден претставник од Стопанската комора на Северно-Западна Македонија и двајца претставници од Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија кои се овластени ревизори. Советот може со решение да направи времено или трајно одземање на лиценцата за работа на овластениот ревизор, друштото за ревизија и лиценца за работа на овластениот ревизор - трговец поединец. Советот за унапредување и надзор на ревизијата врши повеќе работи:<sup>23</sup>

- донесува Статут, Деловник за работа, Годишна програма, Финансиски план и Годишен извештај;
- донесува Тарифник за издавање на лиценца на овластен ревизор, лиценца за работа на друштва за ревизија и лиценца за работа на овластен ревизор - трговец поединец;
- издава и одзема лиценца за овластен ревизор, лиценца за работа на друштво за ревизија и лиценца за работа на овластен ревизор - трговец поединец врз основа на правила и постапки пропишани од Советот;
- иницира контрола на друштвата за ревизија, овластените ревизори -трговци поединци и на овластените ревизори од страна на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија;
- дава согласност на Статутот и другите акти на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија, ја следи нивната примена и му

---

<sup>23</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет-Штип, 2015, стр.22-23.

предлага на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија нивно изменување и дополнување;

- го следи спроведувањето на годишната и тригодишната програма за контрола преку извештаите добиени согласно член 20-а став (5) на овој закон и преку учество во комисијата на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија надлежна за контрола;
- го следи спроведувањето на Годишните програми за полагање испит и за континуирано професионално усовршување на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија;
- ја следи постапката што ја спроведува Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија за признавање на квалификации за ревизор стекнати во странство;
- врши надзор над Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија;
- изрекува мерки на овластени ревизори, друштва за ревизија и овластени ревизори - трговци поединци, согласно законот и го пропишува начинот на утврдување на мерките;
- ги проверува извештаите за транспарентност, согласно член 35 од законот;
- воспоставува соработка со домашни, странски и меѓународни институции;
- донесува процедури за соработка и размена на податоци со Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија;
- донесува Годишен план за вработувања на државни службеници;
- донесува Годишен план на обуки за сите вработени;
- одлучува за други прашања за вработените и
- врши други работи, утврдени со законот и Статутот.

Целта на Советот за унапредување и надзор на ревизијата е преку анализи и препораки постојано да го поттикнува придржувањето кон професионалните стандарди во ревизорската професија и постојано да ја јакне довербата на инвеститорите за податоците кои се објавени во ревизорските извештаи.

Како што споменавме, комерцијалната ревизија може да ја вршат лица кои имаат положено испит за стекнување на звање ревизор, а лиценца за овластен ревизор добива лицето кое стекнало уверение за ревизор и има работно искуство во ревизијата од најмалку три години, од кои две години работењето е под надзор на овластен ревизор. Она лице, кое не е член на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија, не може да врши ревизија, или пак, да користи било каква ознака која ќе создаде впечаток дека е овластен ревизор. Исто така, ревизија не може да врши доколку и покрај тоа што е овластен ревизор, друштво за ревизија или овластен ревизор - трговец поединец, поседува 3% или повеќе од сопственоста на капиталот каде што се врши ревизијата. Ревизија не може да се врши и доколку:<sup>24</sup>

- Овластениот ревизор, друштвото за ревизија или овластениот ревизор - трговец поединец, кај субјектот кај кој се врши ревизија е акционер, вложувач на средства или основач на самото друштво за ревизија;
- Овластен ревизор кој во субјектот кај кој се врши ревизијата и во годината чии финансиски извештаи се предмет на ревизија, бил законски застапник, член на орган на управување, односно надзор на тој субјект или учествувал во водењето на неговите деловни книги и изготвувањето на финансиските и даночните извештаи;
- Овластениот ревизор кој е во брачна врска, директно или индиректно стродство до второ колено, или е поврзан со посвојување, старателство или туторство со овластениот застапник или членот на органот на управување и надзор на субјектот кај кој се врши ревизијата;
- Овластен ревизор кој е партнер, вработен или службеник кај кој се врши ревизијата;
- Овластен ревизор, друштво за ревизија, односно овластен ревизор - трговец поединец кај кое има директна или индиректна деловна врска, финансиски интерес во обезбедување на неревизорски услуги помеѓу овластениот ревизор,

---

<sup>24</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет-Штип, 2015, стр.36-37.

друштво за ревизија, овластен ревизор - трговец поединец или поврзаните субјекти и субјектот кај кој се врши ревизијата или кој било од неговите вработени, членови на орган на управување и надзор или акционери и укажува на закана за независноста на ревизорот.

За разлика од комерцијалната ревизија, **државната ревизија** во Република Северна Македонија, во согласност со Законот за државна ревизија,<sup>25</sup> се дефинира како „испитување на документите, исправите и извештаите на извршената интерна контрола и интерната ревизија на сметководствените и финансиските постапки и други евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатите од финансиските активности, во согласност со прифатените сметководствени принципи и стандардите за ревизија“.

Државната ревизија уште се нарекува јавна или фискална ревизија. Државната ревизија се дели на: финансиска ревизија, или уште се нарекува ревизија на правилноста, и на ревизија на успешноста. Ревизија на успешноста е ревизија преку која се утврдува висината на економичноста, ефикасноста и ефективноста во извршената ревизија. Државната ревизија се врши врз основа на постапки и начини кои се утврдени со Законот за државна ревизија, а се врши и врз основа на прописи од областа на јавните финансии кои се поврзани со дејностите на субјектите кои се предмет на самата ревизија.

Во центарот на вниманието на државната ревизија се државните расходи, односно сите расходи кои се финансираат од буџетот на државата, од буџетите на локалните самоуправи и буџетите на фондовите. Државната ревизија се спроведува во име и за сметка на државата и ги испитува сите финансиски трансакции, кои претставуваат државни расходи за наменско и законско користење на средствата. Државната ревизија се залага да го спречи корумпирањето во институциите од јавниот сектор, со тоа што ќе обезбеди соодветна вредност на вложените средства кои се прибрани од граѓаните. При

---

<sup>25</sup> Закон за државна ревизија, Службен весник на Република Македонија, бр.65/1997.

вршењето на државната ревизија се применуваат и стандардите на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции. Станува збор за стандардите на INTOSAI, кои се прифатени во Република Северна Македонија и се објавени во Правилникот за ревизорските стандарди на државната ревизија, за кои ќе зборуваме подетално подоцна.

## **Глава 2**

### **Државна ревизија и Државен завод за ревизија на Република Северна Македонија**

#### **2.1 Поим, цели и задачи на државната ревизија**

Државната ревизија, која уште се нарекува јавна или фискална ревизија, е ревизија која според Законот за државна ревизија врши испитување на документи, исправи и извештаи на извршената интерна контрола и интерна ревизија на сметководствените и финансиските постапки и други евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатите од финансиските активности, во согласност со прифатените сметководствени принципи и стандарди и стандардите за ревизија.<sup>26</sup> Државната ревизија ги испитува оние финансиски трансакции кои претставуваат државни расходи, нивното наменско и законско користење на средствата и испитува како се користат средствата, од аспект на тоа дали се остваруваат програмите во јавниот сектор.

За разлика од современата ревизорска практика и теорија, каде усогласеноста на годишните финансиски извештаи се третира како толкување на

---

<sup>26</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет-Штип, 2016, стр.13



целите на екстерната ревизија на јавните расходи, современите толкувања за целите на ревизијата на јавните расходи бараат нивно проширување во врска со испитувањето на економичноста и ефикасноста во самото работење. Според тоа, екстерната ревизија на јавните расходи на едно место ги сублимира и традиционалната и современата цел на државната ревизија под поимот ревизија на опфатноста.

Државната ревизија ја спроведува Државниот завод за ревизија, како независна и самостојна институција, за која ќе зборуваме подетално подоцна. Со државната ревизија, како што споменавме, се испитуваат финансиските извештаи и финансиските трансакции, но се поставуваат и некои други прашања во врска со ревизијата на државните органи, органите на единиците на локалната самоуправа, правните лица кои во целост или делумно се финансираат од буџетот на државата, буџетот на единиците на локалната самоуправа и буџетот на фондовите, како и правните лица во кои државата е доминантен акционер, јавните претпријатија, Народната банка на Република Северна Македонија, Централниот депозитар, фондовите, агенциите и другите институции кои се основани со закон.<sup>27</sup> Според тоа, како објекти на испитување на државната ревизија се јавуваат средствата со кои располагаат јавните претпријатија, средствата од јавните заеми, средствата од фондовите кои се користат за финансирање на дејности кои се од јавен интерес, средства за солидарност и други прибрани средства од јавен карактер, кои имаат некаква намена.

За државната ревизија е карактеристично што се финансира од буџетот, а вишокот приходи над расходи се уплатуваат во самиот буџет. Имено, за финансирање на активностите на ревизијата на буџетот на Република Северна Македонија, буџетите на единиците на локалната самоуправа, буџетите на фондовите, корисниците на средствата од буџетите и фондовите, средствата се обезбедуваат од буџетот на Република Северна Македонија.<sup>28</sup> Државната ревизија врши испитување на правните лица каде што државата е доминантен

---

<sup>27</sup> Закон за државна ревизија, Службен весник на Република Македонија, бр.65/1997

<sup>28</sup> проф. д-р Благоја Ацески и проф. д-р Бранко Трајковски, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет-Прилеп, 2004, стр.401

акционер, но врши ревизија и на јавните претпријатија, на Народна банка на Република Северна Македонија, на фондовите, Центалниот депозитар, агенциите и други институции кои се основани со закон. Правните лица сами ги надоместуваат трошоците за вршење на ревизијата и тоа во согласност со тарифата на Државниот завод за ревизија, на која согласност дава Собранието на Република Северна Македонија.<sup>29</sup>

Државната ревизија ја вршат лица кои се вработени во Државниот завод за ревизија, имаат положено испит за звање овластен државен ревизор, ги исполнуваат сите други услови кои се пропишани со закон, не се членови на Управен одбор, Надзорен одбор, не вршат некоја друга јавна професија или функција и не се членови на политичка партија. Државните ревизори носат многу поголема одговорност од ревизорите во доменот на приватниот сектор, во поглед на ефикасноста, ефективноста и усогласеноста. Државните ревизори откако ќе ја спроведат својата активност, каде што ќе употребат доста високо ниво на објективност, независност и професионалност, Извештајот за работењето го доставуваат до парламентот.

Државната или фискалната ревизија ги применува ревизорските стандарди за државна ревизија на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции, станува збор за стандардите на INTOSAI, коишто се прифатени во Република Северна Македонија и се објавени во Правилникот за ревизорските стандарди на државната ревизија. Целта на државната ревизија е осигурување одговорност на Владата и органите на единиците за локална самоуправа, за приспособувањето и потребата на средствата обезбедени со прибирање, врз основа на утврдените даночни и други давачки на граѓаните.<sup>30</sup> Државната ревизија посветува големо внимание на проверувањето на користењето на средствата кои се од јавен карактер, и има за задача да ја оцени и објективноста и реалноста на прикажаната финансиска состојба на одредениот субјект.

---

<sup>29</sup> Член 16 од Законот за државна ревизија, Службен весник на Република Македонија. бр.65/1997.

<sup>30</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет-Штип, 2016, стр.13

## 2.2 Делокруг на државната (фискална) ревизија, субјекти и принципи

Фискалната ревизија се дели на: финансиска ревизија, или уште се нарекува ревизија на правилноста или усогласеноста, и на ревизија на успешноста. Финансиската ревизија и ревизијата на усогласеноста се насочуваат да ги проценат финансиските трансакции дали биле законски и наменски и дали сметките се точни. Финансиската ревизија главно се фокусира на финансиските трансакции и спроведува клучни постапки за контрола на самите трансакции.

Како метод финансиската ревизија користи стандардизиран формат, а како критериуми користи стандардизирани критериуми, поставени од законодавството и регулативата за сите ревизии. Кај финансиските ревизии, често предметот на ревизијата е однапред дефиниран, односно произлегува од регулативата на ВРИ, според која е основан или која управува со субјектот, којшто е предмет на ревизијата. Од ВРИ често може да се случи да се побара да се даде ревизорско мислење за годишните сметки на субјектот, којшто е предмет на ревизијата, или пак, да се даде коментар за годишниот извештај за правилноста на работењето на субјектот кој е предмет на ревизијата. Па така, за разлика од ревизијата на успешност, карактеристично за финансиската ревизија е дека користи годишни извештаи. Финансиската ревизија откако ќе ги испита и процени финансиските евиденции, треба да даде мислење за финансискиот извештај. Финансиската ревизија ја опфаќа ревизијата на внатрешната контрола, исправноста на административните одлуки, донесени од страна на единката, опфаќа и потврдување на финансиската одговорност на администрацијата, која е задолжена за финансиските и сметководствените работи.

Ревизијата на успешност се смета за објективна, независна ревизија, која главно се однесува да ги испита економичноста, ефикасноста и ефективноста во работењето. Во многу земји, законодавната власт или уставот им дава право на ВРИ да може да изврши одредени форми на ревизија на успешност, а во некои земји ВРИ има обврска да даде мислење за индикаторите на успешност, кои се објавени во годишните извештаи на работењето од страна на субјектите кои се предмет на ревизијата. Дури и во некои земји каде законодавната власт или

уставот не бараат од ВРИ да вршат ревизија на успешноста, праксата постојано покажува раст на потребата и вклучување на оценување на економичноста, ефикасноста и ефективноста во работењето, како дел од севкупната ревизија.

Постојат земји каде ВРИ нема овластување да врши ревизија на успешност на политичките аспекти на владини програми, па во тие земји ревизијата повеќе се залага за испитување на активностите кои се поврзани со планирањето, имплементирањето и испитувањето на соодветноста на информациите кои водат кон донесување на политички одлуки. Во различни земји, општите цели на ревизијата на успешност може да варираат. Но, во повеќето земји ВРИ се залага да постигне една или повеќе цели и тоа да и обезбеди независно уверување на законодавната или извршната власт дека се применува ревизијата на успешност. Друга цел на ВРИ е да им обезбеди на законодавната или извршната власт независно уверување за веродостојноста на извештаите во врска со работењето, кои се публикувани од страна на субјектите кои се предмет на ревизијата.

ВРИ, исто така, има за цел да ги идентификува сите области каде се појавува слаб ефект на економичност, ефикасност и ефективност, да им укаже и да им помогне на субјектите кои се предмет на ревизијата да ја подобрат работата каде постои слаб интензитет на економично, ефикасно и ефективно работење. Кога пак, ВРИ ќе ги согледа примерите на така наречена „најдобра пракса“ на субјектите кои се предмет на ревизијата, или пак, на државата, треба да им го сврти вниманието и има за цел да им го задржи вниманието на тие области во кои е забележано висок степен на успешност во работењето. Главно, ревизијата на успешност го става фокусот на испитување дали сите активности, системи, процеси, програми на институции, се раководат и функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и секако дали постојат можности за подобрување во самото работење.

Економичноста се однесува на тоа да се намалат, односно минимизираат трошоците на средствата или употребата на јавни средства кои се наменети за некоја активност или влез, имајќи го предвид соодветниот квалитет, односно излез или резултат. Кога се разгледува економичноста, потребно е ревизорот да ги

испита спецификациите на сите јавни набавки на стоки и услуги или постапката на јавен тендер и склучување на договори.

Ефикасноста може да се објасни како однос помеѓу ефектите на употребените ресурси за производство како влез и ефектот од стоките или услугите како излез. Ефикасноста се поврзува со концептот на продуктивност, која се залага да се реализираат поставените цели, но со минимално користење на постоечките ресурси, односно со рационално користење. Концептот на ефективност на трошоците се поврзува со ефикасноста на субјектот, кој е предмет на ревизија, се мисли на ефектите од активностите, програмите, дејствијата во однос на трошоците. При целокупното испитување на ефикасноста, концептот на ефективност на трошоците е само еден дел од анализата, на пример, анализа на произведени ефекти во однос на оптимално време на најголем ефект. Ефективноста претставува оценување или мерење до кој степен се постигнати поставените цели и кој е односот помеѓу планираниот ефект и остварениот ефект на активноста. До оценување или мерење на ефективноста може да се дојде со споредување на резултатите со задачите воспоставени со целите на политиката.

Ревизијата на успешност, покрај целта да ги испита економичноста, ефикасноста и ефективноста, може да направи испитување на функцијата на управувањето, активностите, програмите и постапките на субјектот кој е предмет на ревизијата. Целите на ревизијата на успешност се поставени во ревизорската програма и по својата природа можат да бидат нормативни и аналитички цели. Нормативните цели претставуваат споредување на состојбата со некој конкретен закон или правилник и даваат одговор на прашањето дали работите се такви како што треба да бидат, а аналитичките цели се залагаат да одговорат зошто работите не се такви какви што треба да бидат.

При спроведувањето на ревизијата на успешност, ревизорите треба да ги утврдат елементите на ревизијата, а елементи можат да бидат: ревизори кои имаат слобода во изборот на темата и утврдувањето на критериумите, предмет или тема на ревизијата, предвидени корисници кои се институции или правни лица за кои ревизорот го подготвува извештајот и одговорна страна, чија улога може да

ја делат повеќе правни лица или поединци со одговорност за различни аспекти, во зависност од предметот на ревизијата.

Ревизијата на успешност е составена од неколку фази или чекори, и тоа: планирање, извршување, известување и следење на спроведувањето на препораките. Во првата фаза, планирање, треба да се направи избор на предметот на ревизијата, па потоа ревизорот продолжува кон планирањето на ревизијата, која според стандардите на ISSAI, треба да овозможи висок квалитет на ревизијата на успешност.

Во фазата на планирање се прави изборот на темата, а изборот на темата е дел од процесот на стратешко планирање, каде треба да се обезбедат информации од минатото и сегашноста, кои се потребни за разбирање на субјектот и програмата, преку анализа и истражување, со цел да се утврдат ризиците и проблемите. Во планирањето исто така се разгледува кои техники треба да бидат искористени кога ќе се обезбедуваат информации и ќе се прави нивна анализа.

Со планирањето се утврдува ревизорската цел, задачите, опфатот, временскиот период за вршење на ревизијата и вклучување на независни лица или експерти доколку е потребно. Во планирањето е потребно да се спомене и ризикот, како веројатност дека со некоја активност може негативно да се влијае на организацијата, или пак, одредена програма нема да може својата цел да ја исполни на економичен, ефикасен и ефективен начин. Во секој случај, ревизорите треба да го контролираат ревизорскиот ризик, односно ризикот од донесување нецелосни или неточни заклучоци постојано и на активен начин.

Ревизорите се должни да употребат соодветна и ефективна комуникација со субјектите на ревизијата, но и со останатите засегнати лица во процесот на ревизијата. Најпрво субјектите на ревизијата треба да бидат известени од ревизорите за предметот, односно темата на ревизијата, треба да добијат писмено известување дека ќе се спроведе ревизија и треба да добијат и други информации, на пример, во кој период ќе се врши ревизијата, кој ревизорски тим

ќе ја врши ревизијата, која е темата на ревизијата, потребна техничка поддршка доколку е потребно и обезбедување други документи и информации за ревизорите.

Ревизорите треба да се запознаат со раководството и со оние лица кои се сметаат за одговорни на субјектот на кој се врши ревизија.

Ревизорскиот пристап може да биде различен, во зависност од тоа кои податоци и информации треба да се обезбедат и да се анализираат, па постои системски ориентиран пристап, пристап ориентиран кон резултати и проблемски ориентиран пристап. Во системски ориентираниот пристап ревизорите се насочуваат да ги проверат како се воспоставени системите за управување и како функционираат. Во пристапот ориентиран кон резултати, ревизорите се насочени кон испитување и анализа на реализацијата на програмите во однос на економичноста, ефикасноста и ефективноста. Во проблемски ориентираниот пристап, ревизорите се насочени кон потврдување на проблемите и проверување и анализирање кои се причините за веќе настанатиот проблем.

Во текот на ревизијата може да се случи со прелиминарни истражувања ревизорскиот тим да констатира дека нема да се продолжи со вршењето ревизија, а доколку се случи тоа, треба да се истакне во Извештајот за прелиминарно истражување. Извештајот за прелиминарно истражување се изработува и се потпишува од ревизорскиот тим и од помошникот на главниот државен ревизор, кои го спровеле истражувањето. После извештајот од прелиминарно истражување, се изработува програма, која треба да содржи конкретни постапки и чекори и на концизен и јасен начин треба да ја дефинира целокупната работа која треба да се спроведе.

Во ревизорската програма треба да се содржи темата на ревизијата, која е целта на вршењето на ревизија, со кои ризици може да се соочат ревизорите, кои критериуми треба да се употребат (за секоја ревизија на успешност се определуваат посебни критериуми). Најчесто критериумите се делат на: општи критериуми, кои се резултат на рационално и логично размислување, и на

специфични критериуми, кои се тесно поврзани со конкретните активности на некоја определена област од предметот на ревизијата.

Други елементи кои треба да се содржат во ревизорската програма е кои техники треба да се употребат за добивање и анализа на податоци и докази, ограничувачки фактори и кои се очекуваните резултати кои треба да бидат предвидени од страна на самите ревизори.

Откако ќе се одобри ревизорската програма, започнува фазата на извршување на ревизијата. Извршувањето вклучува собирање и анализирање на податоци и информации со цел да се обезбедат соодветни ревизорски докази за утврдување на наоди, оценување на факти според претходно утврдени критериуми и донесување на заклучоци. Постојат техники за собирање на податоци преку испитување на документите, избор на примерок на ревизијата, истражување во литературата. Собирањето на податоци може да биде и преку анкети, интервјуа, селектирани групи на луѓе кои се собрани со цел да дискутираат заедно за специфични теми и прашања и преку компаративни анализи.

Ревизорските докази можат да бидат: физички, документиран, усни и аналитички докази. Физичките докази се најубедливи докази и имаат најголемо влијание врз ревизорот. Овде спаѓаат: некои белешки, фотографии, цртежи, мапи, графикони и сл. Во документиран докази спаѓаат: извештаи, договори, писма, политики и процедури, резултати од некои истражувања и слично. Усните докази се добиваат преку прашања или интервјуа на вработените или на трети лица и аналитичките докази се добиваат преку анализа преку размислување и овде спаѓаат податоци кои вклучуваат регресивна и компаративна анализа.

Доказите можат да бидат обезбедени директно од страна на ревизорот, преку интервјуа, прашалници, анкети, физичко набљудување и преку непосреден увид. Доказите можат да бидат обезбедени и директно од страна на субјектот, преку документи, изјави, датотеки, информации од базите на податоци и изворот на доказот може да биде обезбеден и од страна на сосема трети лица. При



извршувањето на ревизијата, работата на ревизорите, како и документите од извршената ревизија, треба да бидат надгледувани од страна на одговорни лица.

После извршувањето на ревизијата, следува фаза на известување, каде се презентираат резултатите од извршената ревизија и се изработува извештај, кој треба да придонесе за подобрување на економичноста, ефикасноста и ефективноста во користењето на јавните средства.

Ревизорскиот извештај е конечниот резултат од спроведената ревизија. Ревизорскиот извештај треба да содржи: резиме, основни податоци, цел, опфат и методологија на ревизијата, ревизорски наод, заклучок и препораки.<sup>31</sup> Ревизорскиот извештај треба да аргументира дека сите презентирани докази во извештајот се точни. Ревизорскиот извештај треба да биде комплетен, односно да ги содржи сите информации кои се неопходни за правилно разбирање на извештајот и давање на одговор на ревизорските прашања. Од големо значење е извештајот да биде објективен, јасен, односно да биде лесен за разбирање и читање со јасно пренесена порака и концизен, односно да биде долг толку колку што е потребно за да може јасно да биде пренесена пораката. Исто така, ревизорскиот извештај треба да биде конструктивен, релевантен, да содржи навремени и релевантни информации за да биде од корист на оние до кои е упатен и секако треба да биде убедлив во содржината, односно заклучоците и препораките треба да бидат презентирани убедливо и треба да го убедат читателот во валидноста на наодите и разумноста на заклучоците кои се произлезени од факти и аргументи.

Заклучоците во ревизорскиот извештај треба да произлезат од детални анализи, кои се базирани на потврдени факти и други информации кои потекнуваат од различни извори.

Следењето на спроведувањето на препораките има за цел да утврди дали активностите кои се преземени од страна на субјектот, како одговор на наодите и препораките ги решиле проблемите или слабостите кои се појавиле и дали

---

<sup>31</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет-Штип, 2016, стр.203

субјектот пристапил соодветно на проблемите и ги решил во разумен временски период. При спроведувањето на следењето на препораките, ревизорот треба да се фокусира на наодите, да биде независен и објективен и да се увери дека идентификуваните слабости се веќе коригирани.

Откако ревизорскиот извештај ќе биде целосен, се доставува со писмо до субјектите кои биле опфатени со ревизијата на успешност, а со цел транспарентност во работењето, извештаите се објавуваат на официјалната страна на ДЗР до пошироката јавност.

Субјекти на државата (фискална) ревизија на Државниот завод за ревизија, според Законот за државна ревизија, се:<sup>32</sup>

- Собранието на Република Северна Македонија;
- претседателот на Република Северна Македонија;
- буџетот на Република Северна Македонија;
- буџетите на општините;
- буџетските корисници;
- единки корисници;
- јавни претпријатија;
- трговски друштва во кои државата е доминантен акционер;
- агенции и други институции основани со закон;
- други институции финансирани со јавни средства;
- Народна Банка на Република Северна Македонија;
- политички партии финансирани со средства од Буџетот, на корисници на средства од Европската Унија (освен на системот за имплементација, раководење и контрола на инструментот за претпристапна помош во Република Северна Македонија); и на
- корисници на средства од други меѓународни институции.

Принципите на државната (фискална) ревизија се содржат во ревизорските стандарди и претставуваат претпоставки и логични барања кои треба да им

---

<sup>32</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет-Штип, 2016, стр.17

помогнат на ревизорите во изразување на нивното мислење во ревизорскиот извештај. Основните принципи на државната ревизија ги чинат следниве постулати:<sup>33</sup>

- Врховната ревизорска институција (ВРИ) треба да применува усогласени INTOSAI - ревизорски стандарди за сите прашања што се сметаат за значајни и треба да го определи степенот на применливост на стандардите при работатата, за да би се обезбедило квалитетно извршување на ревизијата;
- Врховната ревизорска институција треба да применува сопствено просудување во различни ситуации што се јавуваат во практиката во текот на ревизијата и да практикува одговорен и ефикасен пристап во работата;
- Раководството на субјектот е одговорно за точноста и потполноста на обликот и содржината на финансиските извештаи и другите информации;
- Развојот на информациските, контролните, проценувачките и извештајните системи во рамките на државата треба да ја зголеми одговорноста на финансискиот менаџмент;
- Примената на прифатливи сметководствени стандарди за финансиско известување и објавување на извештаите, што се во согласност во потребите на државата утврдени со закон, а субјектите, кај кои се врши ревизијата, треба да развијат специфични и мерливи цели и норми за успешност во реализацијата на препораките на државната ревизија;
- Реално прикажување на финансиската состојба и резултатот од работењето врз доследната примена на прифатливите сметководствени стандарди;
- Постоене соодветен систем на внатрешна контрола и внатрешна ревизија;
- Слободен пристап на ревизорот до сите релевантни податоци, неопходни за целосна оценка на активностите што подлежат на ревизија;
- Ревизорските активности се вршат во рамките на ревизорските овластувања на Врховната ревизорска институција;

---

<sup>33</sup> IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1999, p. 114.

- Врховната ревизорска институција треба да работи на унапредување на техниките за ревизија на правилноста и на критериумите за ревизија на успешноста;
- Избегнување судир на интереси меѓу ревизорот и единките каде што се врши ревизијата;
- При примената на начелата, ревизорот е должен да се придржува кон Кодексот на етика. Етичките принципи подразбираат: независност, интегритет, професионална компетенција и грижа, доверливост, професионално однесување и примена на закони и верифицирани технички стандарди.

Како општи принципи на ревизијата на успешност се сметаат:<sup>34</sup> целта на ревизијата, ревизорскиот пристап, критериумите, ревизорскиот ризик, комуникацијата, компетентноста на тимот, професионалното расудување, скептицизам, контролата на квалитет и материјалност. Ревизорите треба да имаат јасно дефинирана цел на ревизијата, која се однесува на принципите на економичност, ефикасност и ефективност. Ревизорскиот пристап ги проверува и потврдува информациите и податоците, како и ревизорските постапки кои треба да се спроведат. Критериумите се ревизорски стандарди кои се извршуваат и врз нивна основа се оценува колкава е економичноста, ефикасноста и ефективноста во работењето.

## 2.3 Историски развој на Државниот завод за ревизија

За државната (фискална) ревизија е основана посебна институција наречена Државен завод за ревизија, институција која со своето работење има остварено искуство за доста краток период и се смета за независна ревизорска институција. Државната ревизија во периодот од 1991 до 1998 година се водела како Дирекција за економско-финансиска ревизија, во рамките на Службата за општествено книговодство, која подоцна се преименувала во така наречен Завод

---

<sup>34</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет-Штип, 2016, стр.156

за платен промет. Откако Службата за општествено книговодство во 1994 година се преименувала во Завод за платен промет, Дирекцијата за економско-финансиска ревизија продолжила да ги врши сите ревизорски активности до 31.01.1999 година, кога и сите вработени во Дирекцијата за економско-финансиска ревизија при Заводот за платен промет преминале во таканаречен Државен завод за ревизија.

Во 1997 година е донесен првиот Закон за државна ревизија, каде се дефинира точно државната ревизија и начинот на кој треба да се врши државна ревизија. Законот кој е донесен се однесува на извршувањето на државна ревизија на државните расходи, финансиски трансакции и финансиските извештаи кои се во врска со ревизијата на државните органи, органите на единиците на локалната самоуправа, правните лица кои во целост или делумно се финансираат од буџетот на Република Северна Македонија, буџетите на единиците на локалната самоуправа и буџетите на фондовите, правните лица во кои државата е доминантен акционер, јавните претпријатија, Народната банка на Република Северна Македонија, Заводот за платен промет, фондовите, агенциите и други институции кои се основани со закон.<sup>35</sup> Во наредните години, Законот кој е донесен во 1997 година се надополнува неколку пати, со цел да се доближи до стандардите и праксата на Европската Унија.

Во почетокот на 1999 година, почнува да функционира Државниот завод за ревизија, првите ревизии се направени во текот на 1998-1999 година, а првиот Годишен извештај за извршените ревизии и работењето на Државниот завод за ревизија е поднесен во 2000 година до Собранието на Република Северна Македонија. После неколку години, од 2005 година, Државниот завод за ревизија започнал да врши и ревизија на успешност и ревизија за следење на препораките. Подоцна во мај 2010 година е донесен нов Закон за државна ревизија, со цел зајакнување на независноста на Државниот завод за ревизија и постигнување на поголема ефикасност и ефективност во работењето.

---

<sup>35</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет-Штип, 2016, стр.20

Со донесениот нов Закон во 2010 година (Службен весник на Република Северна Македонија, бр. 66/2010 и 145/2010) се зајакнува местото и улогата на Државниот завод за ревизија, како врховна независна ревизорска институција и усогласување со меѓународните стандарди и европската регулатива.

## 2.4 Организациска поставеност на Државниот завод за ревизија

Државниот завод за ревизија ги извршува своите функции независно од извршната власт, но овластувањата кои ги имаат и независниот статус треба да бидат разбрани и прифатени од самото општество. При остварувањето на овластувањата Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија:<sup>36</sup>

- врши ревизија на законитоста и одговорноста во употребата на буџетите донесени од Собранието на Република Северна Македонија и надлежните органи на другите субјекти;
- врши ревизија на квалитетот на употребата на буџетските средства од аспект на економичноста, ефикасноста и ефективноста (ревизија на успешноста);
- врз основа на резултатите од ревизијата предлага мерки и препораки за отстранување на неправилностите и неусогласеноста на некои законски решенија, со цел да се подобри управувањето и употребата на јавните средства.

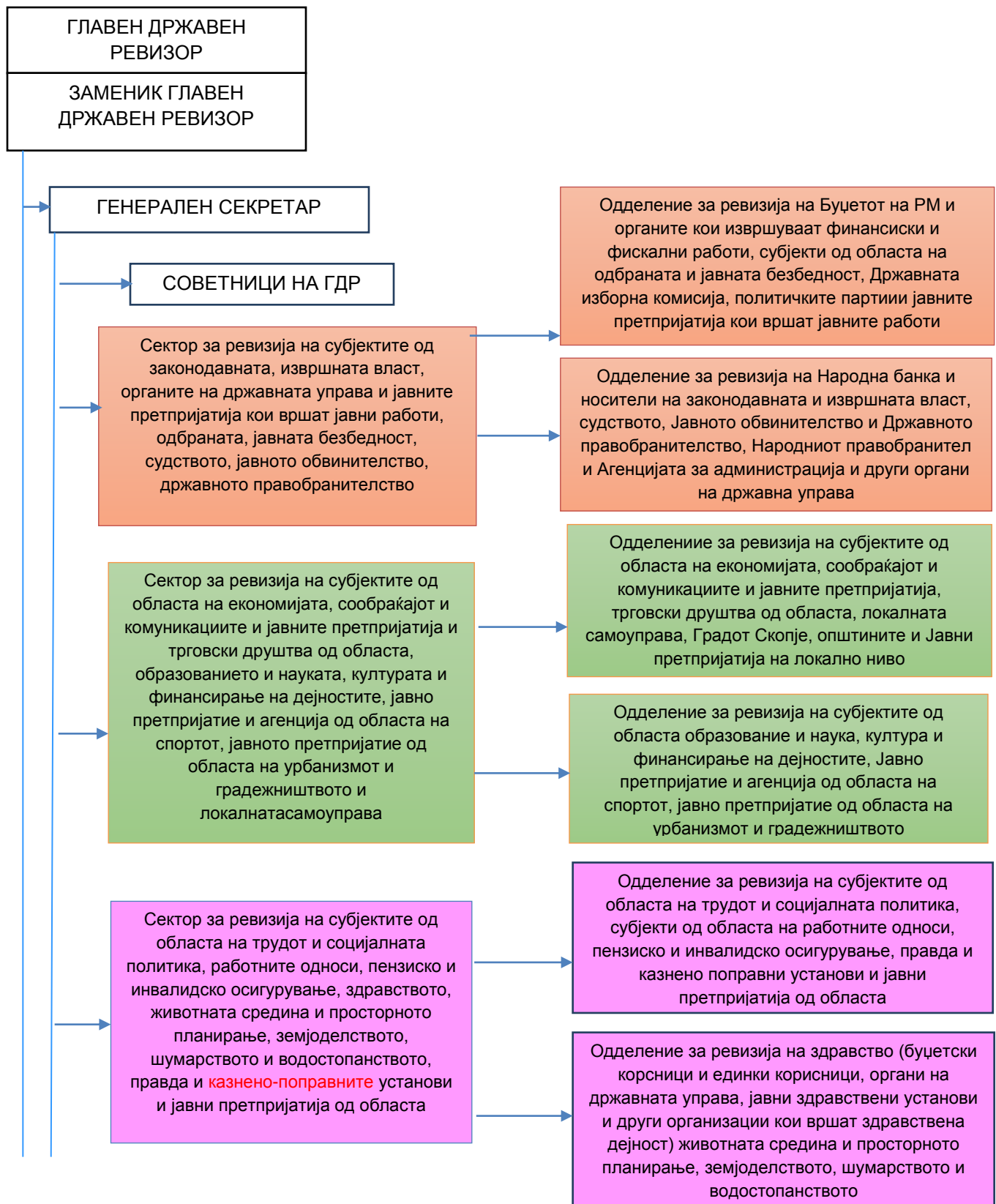
Државниот завод за ревизија кога ќе констатира одредени неправилности, нема овластување да издаде наредба за запирање на незаконските дејствија или да преземе казни мерки, туку треба надлежните органи (Јавното обвинителство, Министерството за внатрешни работи, Државната комисија за спречување на корупција) да ги известат. На сликата број 1<sup>37</sup> е прикажана организациската поставеност на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија.

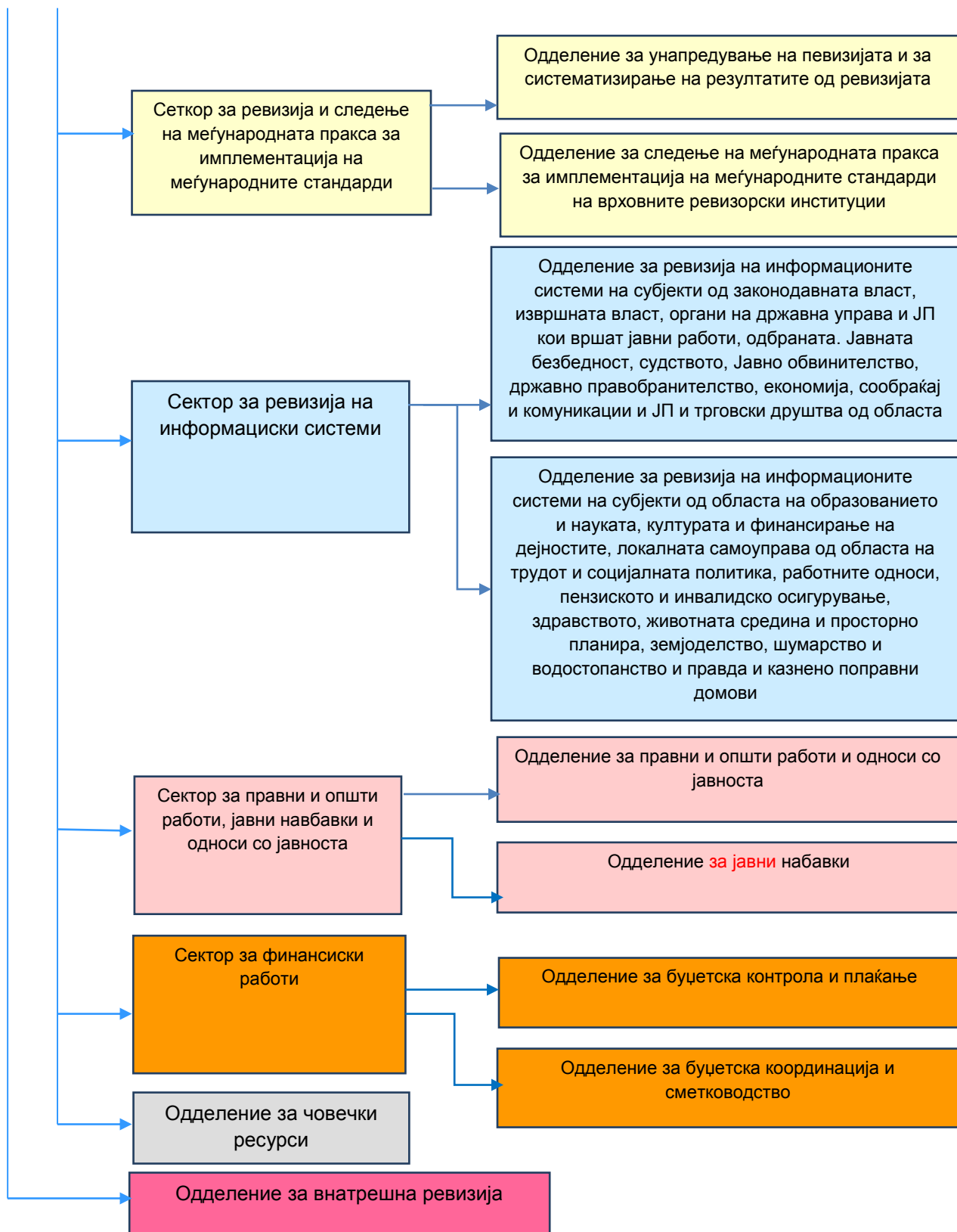
---

<sup>36</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет-Штип, 2016, стр.23

<sup>37</sup> <http://dzt.mk/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1063>

## Внатрешна организација на Државниот завод за ревизија (ДЗР)





Слика број 1. Организациска поставеност на Државниот завод за ревизија



## 2.5 Раководење со Државниот завод за ревизија

Со Државниот завод за ревизија раководи главен државен ревизор, кој има мандат од 9 години и нема право на повторен избор. Главниот државен ревизор има свој заменик, кој исто така има мандат од 9 години и тие се избираат по пат на јавен оглас, кој треба да биде објавен во најмалку три дневни весници кои се издаваат на целата територија на државата, но еден од весниците треба да биде на јазик што го зборуваат најмалку 20% од граѓаните кои зборуваат службен јазик, но е различен од македонскиот јазик.<sup>38</sup> Главниот државен ревизор и неговиот заменик се избрани од Собранието на Република Северна Македонија и се независни во вршењето на своите задачи. Главниот државен ревизор, односно заменик треба да ги исполнува следниве услови:<sup>39</sup>

- да е државјанин на Република Северна Македонија;
- да има високо образование од областа на економските или правните науки;
- да има најмалку седум години искуство во областа на економијата или правото;
- да поседува еден од меѓународно признат сертификат или уверение за активно познавање на англискиот јазик не постар од пет години;
- да има положено психолошки тест и тест за интегритет;
- да не врши друга јавна функција или професија, да не е член во органи на политичка партија, член на управен одбор, надзорен одбор или било кој друг орган кај друг правен субјект и
- да не му е изречена прекршочна санкција, односно казна забрана за вршење на професија, дејност или должност.

Главниот државен ревизор ги има следниве надлежности:<sup>40</sup>

- го предлага Буџетот на Државниот завод за ревизија;

---

<sup>38</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.23

<sup>39</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.23-24

<sup>40</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.24-25

- ја донесува Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија;
- ги утврдува критериумите за обемот, субјектите и предметот на државната ревизија;
- го пропишува начинот на вршење на државната ревизија;
- ја пропишува формата и содржината на образецот на легитимацијата, како и начинот на издавање и одземање на истата;
- ја донесува Програмата за полагање на испит за стекнување на звање овластен државен ревизор;
- ја утврдува висината на трошоците за полагање на испитот за стекнување на звањето овластен државен ревизор, согласно реалните трошоци за спроведување на испит за стекнување на звањето овластен државен ревизор и за издавање на уверение за овластен државен ревизор;
- го пропишува начинот на полагање на испитот за стекнување на звањето овластен државен ревизор;
- ја пропишува формата и содржината на уверението за овластен државен ревизор;
- донесува подзаконски акти за спроведување на овој закон и истите ги објавува во Службен весник на Република Северна Македонија;
- донесува акт за организација и работа на Државниот завод за ревизија и акт за систематизација на работните места во Државниот завод за ревизија;
- одлучува за правата и обврските на вработените во Државниот завод за ревизија согласно закон;
- донесува акт за начинот на водење на дисциплинска постапка за вработените во Државниот завод за ревизија, кои немаат статус на административни службеници;
- формира комисии и други работни тела во Државниот завод за ревизија;
- комуницира со медиумите со цел информирање на јавноста за работата на Државниот завод за ревизија и резултатите од извршените ревизии и
- врши и други работи утврдени со овој закон.

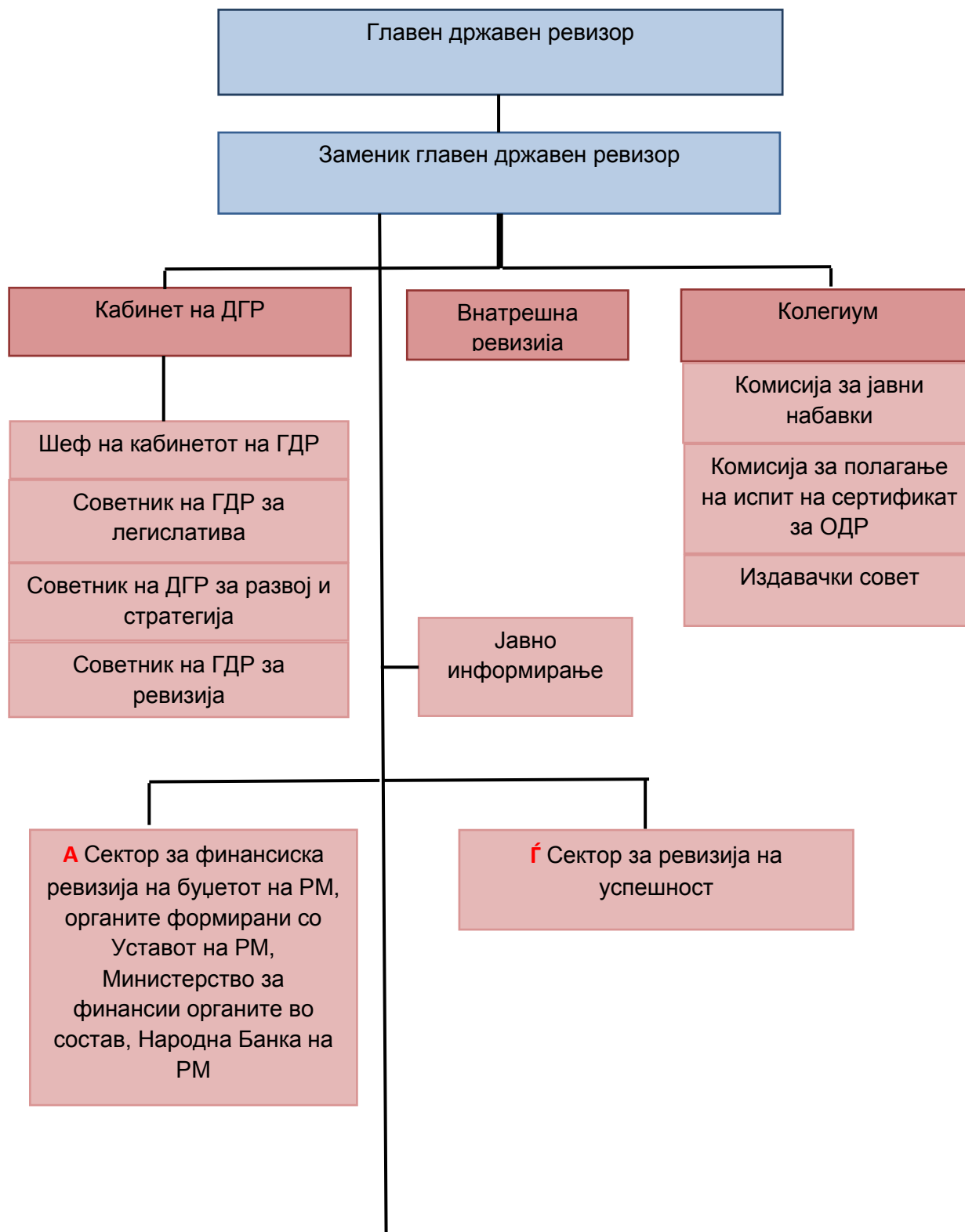
Државниот завод за ревизија е претставен и застапен од главниот државен ревизор, кој ја организира работата и раководи со Државниот завод за ревизија.

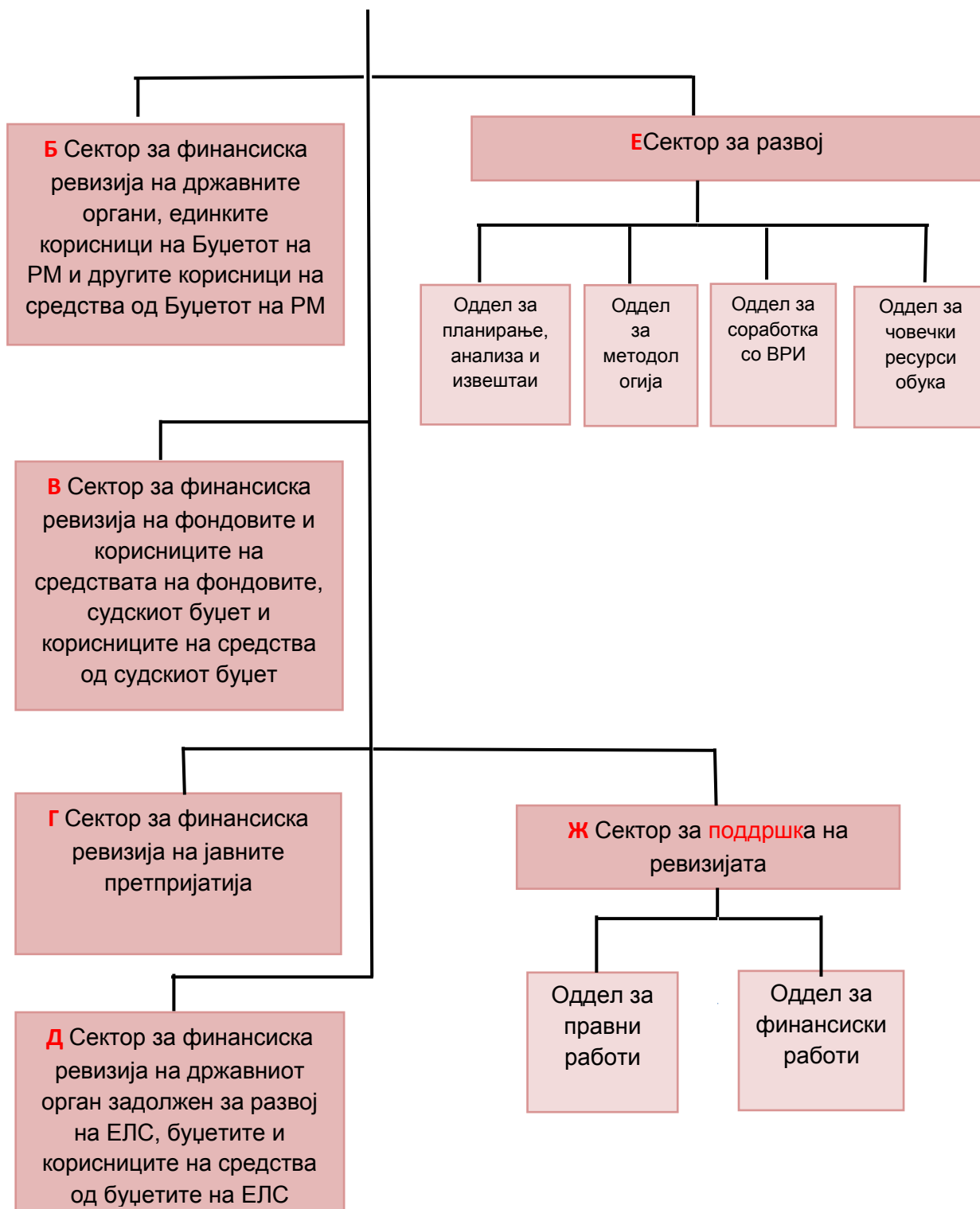
Главниот државен ревизор треба да си определи соодветно лице за замена, кое ќе биде од редот на државните ревизори во случај на отсуство. Главниот државен ревизор може да биде отсутен поради болест, годишен одмор или службено патување. Мандатот на главниот државен ревизор може да се прекине по барање на самиот ревизор, со истекување на мандатот, со исполнување на условите за пензија, во случај на смрт или со разрешување.

Главниот државен ревизор може да биде разрешен кога веќе нема да може да ги извршува своите задачи поради болест или други оправдани причини подолго од шест месеци и кога ќе прекине да ги исполнува пропишаните услови за избор. На сликата број 2<sup>41</sup> е прикажано раководството на Државниот завод за ревизија.

---

<sup>41</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.42





Слика број 2. Раководство на Државниот завод за ревизија

## 2.6 Овластен државен ревизор

Државната ревизија се врши од страна на овластен државен ревизор, кој треба да биде вработен во Државниот завод за ревизија. За да добие звање овластен државен ревизор, ревизорот треба да има најмалку пет години работно искуство со финансиски или сметководствени работи, од кои е потребно три години работно искуство со ревизија или контрола и треба да полага соодветен испит. Програмата за полагање на испитот е донесена од главниот државен ревизор. Обуката за предметите од програмата се спроведува од лица кои се предложени од Државниот завод за ревизија, и треба да имаат универзитетско образование и работно искуство од најмалку десет години од соодветната област по која држат предавање. Испитот е составен од два дела, од кои првиот дел е теоретски дел и се полага компјутерски со одговарање на одредени прашања. Прашањата може да бидат дел од предметите:<sup>42</sup>

- методологија на ревизијата;
- примена на меѓународни сметководствени стандарди;
- основи на информациони системи и технологија;
- кодекс на етика на државните ревизори и
- уставно уредување на Република Северна Македонија и регулатива (државна ревизија, организација на државна управа, административни службеници, исплата на плати, работни односи, јавни набавки, облигациони односи, даночен систем, сметководство за буџетите и буџетските корисници и за јавните претпријатија).

Вториот дел од испитот е практичен пример, каде кандидатот прашањата и задачите ги решава врз основа на анализа на практичен пример. Лицето за да добие звање овластен државен ревизор, треба да исполнува одредени услови и тоа:<sup>43</sup>

- да е државјанин на Република Северна Македонија;

---

<sup>42</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.27-28

<sup>43</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.27

- да има завршено четиригодишно високо образование VII/1 или да студирал според Болоњската декларација и има 240 кредити според европскиот кредит-трансфер систем (ЕКТС) од областа на економските, правните науки, информатичката технологија или друго соодветно образование за вршење ревизија;
- да има положен испит за стекнување на звање овластен државен ревизор или да има уверение за овластен државен ревизор и
- да даде изјава дека во работењето ќе ги применува правилата утврдени со Кодексот на етика на ИНТОСАИ.

Овластениот државен ревизор не смее да биде член на Управен одбор, Надзорен одбор или кој било друг орган кај други субјекти.<sup>44</sup> Исто така, овластениот државен ревизор и државниот ревизор не смеат да вршат ревизија доколку се основачи или акционери таму каде што вршат ревизија или се брачни другари, или пак, крвни сродници до трет степен на сродство со субјектот на ревизијата. Не смеат да вршат ревизија и доколку претходно биле во работен однос или учествувале во изработката на годишната пресметка и финансиските извештаи најмалку пет години пред извршување на ревизијата на субјектот на ревизија. Овластениот државен ревизор кога врши ревизија треба да работи тимски, во екипи составени од државни ревизори.

## 2.7. Кодекс на етика на INTOSAI

Кодексот на етика на INTOSAI претставува синтетизација и сублимација на сите меѓународни принципи и стандарди кои треба да ги почитува овластениот ревизор при вршењето на ревизија во јавниот деловен субјект.<sup>45</sup>

Значењето на Кодексот на INTOSAI произлегува од големината и значењето на самата меѓународна организација, која повеќе од четириесет години е „институционална рамка за регулирање на однесувањето на овластените

<sup>44</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.26

<sup>45</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.34

ревизори, преку кои се задоволуваат очекувањата на пошироката јавност“.<sup>46</sup> INTOSAI е професионална меѓународна организација, која е основана во 1953 година од 34 земји членки на Обединетите нации, а денес се вклучени 170 врвни ревизорски институции. INTOSAI има за цел да им помага на своите членови при соочување со проблемите кои се појавуваат при вршењето на современата државна ревизија и да ја развива државната ревизија на професионално ниво.

Исто така, постои Европска организација на врвните ревизорски институции, која е основана во 1990 година во Мадрид EUROSAI, во која учествуваат 42 врвни европски ревизорски институции и чија цел се состои од професионално соработување меѓу членовите и размена на информации. Сите членови на EUROSAI се и членови на INTOSAI и за сите нив важат правилата и стандардите преку кои се врши ревизија во јавниот сектор на финансиските извештаи.

Кодексот на етика на INTOSAI почнал да се применува од 1998 година и претставува пример, преку кој ќе се развиваат националните кодекси на етика од страна на секоја Врховна ревизорска институција (ВРИ), и ќе се проучуваат сите битни сличности и разлики.<sup>47</sup>

Разликите на овластените ревизори може да се забележат во јазикот, националната култура, социјалниот и правниот систем во земјите каде се наоѓаат, па затоа секоја Врховна ревизорска институција треба да има свој Кодекс на етика, кој најмногу ќе одговара на своите услови и своето опкружување, но во секој Кодекс на етика сепак мора да се применува концептот на етика на Кодексот на етика на INTOSAI. Основни принципи во Кодексот на етика на INTOSAI се следниве и истите се прикажани на Слика број 3:<sup>48</sup>

- доверба, сигурност, веродостојност
- интегритет
- независност, објективност, непристрасност

---

<sup>46</sup> Државен завод за ревизија, „Кодекс на етика на ИНТОСАИ за ревизори во јавниот сектор,, Скопје, 2004, стр.3

<sup>47</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.35

<sup>48</sup> Државен завод за ревизија, Кодекс на етика на ИНТОСАИ за ревизори во јавниот сектор, Скопје, 2004, стр.5-10



- политичка неутралност
- конфликт на интереси
- професионална тајност
- компетентност
- професионален развој.<sup>49</sup>



Слика број 3. Кодекс на Етика на INTOSAI

При вршењето на ревизијата, од ревизорот се бара да се ослободи од секаков сомнеж, да има доверба, односно да биде сигурен дека работењето што го извршува е точно и веродостојно. Со принципот на интегритет ревизорот покажува дека се придржува кон правилата и принципите на независност и објективност и покажува висок степен на професионализам.

<sup>49</sup> Државен завод за ревизија, Кодекс на етика на ИНТОСАИ за ревизори во јавниот сектор, Скопје, 2004, стр.5-10

Ревизорот секогаш треба да биде објективен и непристрасен во текот на целиот процес и независен во донесувањето на одлуките, односно никогаш да не поткликне на никакви искушенија. Ревизорот е должен да го заштити процесот на ревизија од влијанија на законодавната и извршната власт, односно да покаже политичка неутралност. Ревизорот никогаш не треба својата службена должност да ја користи за свои приватни цели, тој треба да дава совети доколку е потребно и треба секогаш да избегнува конфликт на интереси. Ревизорот во текот на ревизијата може да дојде до информации, кои никако не смее да ги обелодени пред други лица и треба да покаже професионална тајност. Компетентноста се однесува дека ревизорот е должен да применува високи професионални стандарди и треба да се однесува како вистински професионалец при извршувањето на ревизијата и подготвувањето на ревизорските извештаи.

## 2.8. Стратешки определби на Државниот завод за ревизија

За стратешки определби на Државниот завод за ревизија се сметаат:<sup>50</sup>

- независност;
- доверливост;
- објективност;
- компетентност;
- етичко однесување и градење односи;
- конфликт на интереси;
- оценка за одговорност.

Потребата за независна и објективна ревизија е од големо значење, односно обезбедување на Државниот завод за ревизија целосна независност од извршната и законодавната власт. И покрај тоа што ВРИ се должни да ги почитуваат законите кои се донесени од страна на законодавната власт, мораат

---

<sup>50</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Државна ревизија, Економски факултет – Штип, 2016, стр.39-42

да бидат независни и не смеат да бидат под влијание на законодавната власт во програмирањето, планирањето и водењето на процесот на ревизија.

Доверливоста е битна стратешка определба на Државниот завод за ревизија, при што вработените кога ќе дојдат до податоци и информации во текот на ревизијата, треба да ги чуваат како деловна тајна, односно никогаш да не ги презентираат неовластено на други лица. Објективноста е стремеж да се извршува работата објективно, интелектуално, чесно и на крај да се даде мислења кои ќе се засноваат на докази, кои ќе бидат обезбедени согласно ревизорските стандарди на ИНТОСАИ.

Компетентноста е стратешка определба на Државниот завод за ревизија, која бара да се поседува знаење, искуства и авторитет, да се применуваат врвни ревизорски техники и постојано да се надградуваат и унапредуваат ревизорските вештини при изразување на ревизорското мислење.

Етичкото однесување и градење односи е стремеж за колегијално и креативно соработување со вработените, како и почитување на секој поединец кој ќе биде вклучен во процесот на ревизија. Етичкото однесување треба да се карактеризира со практикување на тимска работа, каде се забележува фер и коректно однесување кон своите колеги и негување на совесноста и професионалноста во рамките на ревизорската професија.

За принципот конфликт на интереси, вработените треба да не воспоставуваат односи со лица кои имаат личен интерес или би можеле да влијаат негативно на професионалноста и независноста и секогаш треба да избегнуваат ситуации како нудење на услуги и подароци кои можат да придонесат конфликт на интереси.

Доколку вработените во Државниот завод за ревизија не ги применуваат одредбите на Кодексот, може да сносат кривична, материјална и морална одговорност, кои ќе бидат санкционирани согласно Законот на Република Северна Македонија (Закон за работни односи, Закон за прекршоци, Закон за државна ревизија и Закон за спречување на корупција).

## **Глава 3**

### **Соработката на Државниот завод за ревизија со надлежните органи и институции**

Државниот завод за ревизија, како самостојна и независна институција, при извршувањето на својата работа и функција е потребно да соработува со надлежните органи и институции, и тоа со: Собранието на Република Северна Македонија, Владата на Република Северна Македонија, Министерството за финансии, со институции кои се надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи и со меѓународни организации на врховните ревизорски институции на други земји.

#### **3.1. Соработка на Државниот завод за ревизија со Собранието на Република Северна Македонија**

Државниот завод за ревизија и покрај тоа што е самостојна и независна институција, за своето работење треба да го извести Собранието на Република Северна Македонија и има за задача да обезбеди навремени и објективни информации. Исто така, Државниот завод за ревизија треба да обезбеди поддршка на Собранието на Република Северна Македонија доколку е тоа потребно во исполнувањето на надлежностите на Собранието, со тоа што ќе ги идентификува случаите на корупција, противзаконско работење, злоупотребата на одредени функции, односно ќе ги идентификува и ќе ги презентира сите неправилности.

Соработката помеѓу Државниот завод за ревизија и Собранието на Република Северна Македонија е оценета како особено важна и се одвива

континуирано и е во согласност со Законот за државна ревизија. Соработката помеѓу овие две институции, Државниот завод за ревизија и Собранието на Република Северна Македонија, се одвива преку следниве форми и начини:

- Државниот завод за ревизија секоја календарска година ја доставува до Собранието својата „Годишна програма за работа“ за конкретната година и тоа го прави заради информирање на Собранието;
- Државниот завод за ревизија ги доставува поединечните конечни ревизорски извештаи до Собранието на Република Северна Македонија, за кои извештаи самото Собрание има ингеренции да постапува по истите;
- Државниот завод за ревизија го доставува „Годишниот извештај за работа“ до Собраниската комисија за финансирање и буџет, која расправа по истиот, донесува заклучоци и го предлага Годишниот извештај за расправа на Собранието;
- Државниот завод за ревизија го доставува „Годишниот извештај за работа“ за конкретната година до Собранието, односно го доставува до сите пратеници кои на пленарна седница расправаат по истиот и донесуваат заклучоци;

### 3.2. Соработка на Државниот завод за ревизија со Влада на Република Северна Македонија

Во согласност со Законот за државна ревизија, главниот државен ревизор сите конечни ревизорски извештаи од извршената ревизија на субјектите, предмет на ревизија кај кои Владата е надлежен орган за надзор на нивното работење, ги доставува до Владата на Република Северна Македонија. Владата на Република Северна Македонија има формирано посебно стручно тело наречено „Ревизорски комитет“, кое има должност да ги разгледува доставените ревизорски извештаи и да предложи одредени мерки и активности со цел поуспешна имплементација на

препораките кои се дадени од страна на ревизорите во самите ревизорски извештаи.

Во согласност со Деловникот за работа на Владата на Република Северна Македонија, Ревизорскиот комитет, како што наведовме, има обврска да ги разгледа ревизорските извештаи на субјектите, кај кои Владата е надлежен орган за надзор, но Ревизорскиот комитет посебно внимание посветува на ревизорските извештаи за буџетот на Република Северна Македонија, за буџетите на фондовите, за јавните претпријатија кои се основани со закон, за јавните установи основани од страна на Владата, за министерствата и за други органи на државната управа.

Согласно Деловникот за работа на Владата на Република Северна Македонија, на седниците на Генералниот колегиум на државните секретари се разгледуваат поединечните ревизорски извештаи, а Ревизорскиот комитет и поднесува писмени извештаи на Владата, кои содржат мислења и предлози за преземените мерки за надминување на утврдените неправилности во ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија. Потоа, генералниот секретар на Владата на Република Северна Македонија го известува Државниот завод за ревизија за заклучоците и за преземените мерки од страна на Владата во однос на констатираните состојби кај субјектите кај кои била извршена ревизија.

Една од поновите седници е одржана на 06.03.2019 година, на која се расправаше за ЈЗУ Универзитетска клиника за уво, нос и грло и за ЈЗУ за ендокринологија, дијабетис и метаболички нарушувања.

### 3.3. Соработка на Државниот завод за ревизија со Министерство за финансии

Државниот завод за ревизија има должност сите ревизорски извештаи да ги достави до Министерството за финансии, односно да ги достави оние ревизорски извештаи, во кои се пронајдени наоди од областа на финансиите. Откако е

склучен Протоколот за соработка помеѓу Државниот завод за ревизија и Министерството за финансии на 20.10.2006 година, нивната соработка се одвива во областа на системот на финансиски менаџмент и контрола, во областа на државната ревизија и соработка во областа на внатрешната ревизија во јавниот сектор. Овие две институции, Државниот завод за ревизија и Министерството за финансии, соработуваат со цел успешно да ги извршуваат своите функции, да обезбедат високо ниво на компетентност во работата и да го зајакнат системот на управување и контрола на јавните средства.

### 3.4. Соработка на Државниот завод за ревизија со Институции надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи

Доколку овластениот државен ревизор при вршењето на ревизија забележи или оцени дека субјектот, кој е предмет на ревизијата, направил кривично дело или прекршок при вршењето на работата, тогаш овластениот државен ревизор, согласно членот 35 од Законот за државна ревизија, е должен веднаш да ги извести надлежните органи. Органи кои се надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи се:<sup>51</sup> Државната комисија за спречување на корупцијата (ДКСК), Јавното обвинителство на Република Северна Македонија (ЈО), Министерството за внатрешни работи (МВР), Финансиската полиција (ФП) и други. Државниот завод за ревизија активно соработува со надлежните државни органи со цел намалување и спречување на корупцијата и судирот на интереси.

Соработката на Државниот завод за ревизија со надлежните органи и институции за поведување на постапки се одвива во согласност со овластувањата и обврските утврдени со Законот за државна ревизија, Законот за спречување на корупција, Законот за спречување судир на интереси, Законот за јавното

---

<sup>51</sup> <http://www.dzr.mk/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1088>

обвинителство, Изборниот законик и со другите закони и подзаконски акти.<sup>52</sup> Државниот завод за ревизија е потписник на Протоколот кој се склучил на 25.12.2007 година за соработување и репресија на корупцијата и судирот на интереси, потпишан помеѓу Јавното обвинителство на Република Северна Македонија, Министерството за внатрешни работи, Државната комисија за спречување на корупција, Управата за јавни приходи, Судскиот совет на Република Македонија, Управата за финансиска полиција, Царинската управа, Државното правобранителство на Република Северна Македонија, Државниот завод за геодетски работи и Дирекцијата за спречување на перење пари.

Во рамките на соработката со надлежните органи и институции, Државниот завод за ревизија треба континуирано да обезбедува:<sup>53</sup>

- доставување ревизорски извештаи, информации и материјали за наоди што иницираат активности од надлежност на Државната комисија за спречување на корупцијата, Јавното обвинителство на Република Северна Македонија и на Министерството за внатрешни работи и обратно;
- одговарање и доставување на информации и материјали за извршени ревизии по барање на овие органи, и
- обезбедување повратни информации од овие органи по претходно доставените информации, материјали и ревизорски извештаи.

Државниот завод за ревизија учествувал во реализацијата на Националаната програма за усвојување на правото на Европската Унија преку одредени активности во периодот од 2011 до 2015 година. Државниот завод за ревизија учествувал при подготвувањето на Државната комисија за превенција и репресија на корупцијата и Државната програма за превенција и намалување на појавата на судир на интереси со Акционен план<sup>54</sup> и исто така, Државниот завод за ревизија учествувал во работата на Меѓуресорското тело за спречување на корупција со свој претставник.

---

<sup>52</sup> <http://www.dzr.mk/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1088#s4>

<sup>53</sup> <http://www.dzr.mk/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1088#s4>

<sup>54</sup> Проф. д-р Јанка Димитрова, Државна Ревизија, Економски факултет – Штип, 2016 година, стр.31



Ревизорски извештаи, кои се испратени до Јавното обвинителство на Република Северна Македонија, во последните две години се:

- Ревизија на успешност – „Јавно партнерство на локално ниво“;
- Национален сојуз на слепите на Република Северна Македонија;
- Национален сојуз на глуви и наглуви на Република Северна Македонија;
- Оператор на електро-преносниот систем на Република Северна Македонија (МЕПСО);
- ЈЗУ Универзитетска клиника за неврологија Скопје;
- ЕЛС Карпош (сметка 630 и сметка 637);
- Министерство за животна средина и просторно планирање;
- ЈЗУ Институт за јавно здравје (сметка 531 и сметка 637);
- ЕЛС Кавадарци (сметка 637);
- ЈУД Детска градинка на Општина Центар „13 Ноември“ Скопје (сметка за расходи на Буџет на дотации – 903 и сметка на Буџет на самофинансирачки активности - 787);
- Министерство за култура (сметки 637-10 и 637-12);
- Политичка партија ВМРО-ДПМНЕ – сметка за редовно работење.

### 3.5. Соработка на Државниот завод за ревизија со Ревизорското тело за ревизија на ИПА

Државниот завод за ревизија во октомври 2011 година склучил Меморандум за соработка со Ревизорското тело за ревизија на инструментот за претпристапна помош. Соработката помеѓу овие две институции, Државниот завод за ревизија и Ревизорското тело за ревизија на инструментот за претпристапна помош, се однесува на разменување на податоци, стручна помош доколку е потребно, реализирање на заеднички обуки и друго.

### 3.6. Меѓународна соработка

Државниот завод за ревизија при извршувањето на државната ревизија соработува со врховни ревизорски институции на други земји и соработува со некои меѓународни организации на врховните ревизорски институции. Меѓународната соработка на Државниот завод за ревизија има за цел:

- да се информира во меѓународните форуми кои активности се случуваат и кои се резултатите и ефектите од работата на Државниот завод за ревизија;
- да размени искуства, информации и документи, материјали и знаења со други врховни ревизорски институции или со некои професионални организации и регионални работни групи;
- да ги следи современите практики, со цел постојано развивање и напредување на ревизорската професија;
- постојано да се усогласува методологијата на работата на прифатените меѓународни ревизорски стандарди;
- зголемување на имиџот на Државниот завод за ревизија кај другите врховни ревизорски институции или здруженија во Европа и пошироко.

Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија од 2001 година е член на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) и од 2002 година е член и на Европската организација на врховните ревизорски институции (ЕУРОСАИ). Подоцна, од 2005 година, ДЗР е член на работната група за информатичка технологија на ЕУРОСАИ и на работната група за животна средина. Исто така, Државниот завод за ревизија е член на земјите кои се кандидати за прием на Европскиот суд на ревизори во Луксембург и член на кандидатите за прием на Европската Унија.

При соработката на Државниот завод за ревизија со меѓународните организации и врховните ревизорски институции на други земји се реализирале повеќе проекти. Еден од реализираните проекти бил Проектот на Светска банка за развој на Државниот завод за ревизија во периодот од 2003 до 2005 година. Во тој проект биле изготвени: прирачници, материјали, упатства, програма за

споделување на знаење и искуство, спроведена обука, со една единствена цел, постојано усогласување со меѓународните стандарди и понатамошно напредување во работата на Државниот завод за ревизија.

Подоцна, во период од 2005 до 2008 година, Холандскиот суд за ревизија бил вклучен во твининг проект, кој се финансирал од Холандската билатерална развојна поддршка за градење на организациски и административни капацитети, подобрување на вештините на ревизорите со цел подобрување на работата и праксата на Државниот завод за ревизија. Потоа, добрата пракса со Холандскиот суд за ревизија продолжила во претпристапен проект наречен МАТРА проект, кој се реализирал од 2009 година, до крајот на 2010 година.

Во 2012 година започнал нов проект за соработка со Холандскиот суд за ревизија, проект кој се насочил кон професионални и ефективни релации помеѓу Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија и Собранието на Република Северна Македонија. Проектот содржел прирачници наменети за пратениците со практични совети за користење на ревизорските извештаи, како и презентација на добрата практика на другите Врховни ревизорски институции во однос на соработката со Парламентот. Исто така, Државниот завод за ревизија постојано соработува со Европската комисија за функционирањето на финансиската контрола во Република Северна Македонија и со СИГМА.

Во продолжение е даден:

Извештај на овластениот државен ревизор за ревизија на успешност од шефовите на Врховните ревизорски институции на Република Хрватска, Унгарија и Република Северна Македонија

Ефикасност на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот

Туризмот е еден од најдинамичните стопански дејности на светско ниво. Туризмот е дел од глобалните туристички движења и има голема улога за

економско напредување на земјите, изразено преку нови работни места, промовирање на природните богатства и културните вредности, зголемени инвестиции, девизен прилив и учество во БДП. Туризмот е економски систем, кој е составен од различни економски дејности со доста голем развоен потенцијал. Оние вредности од туризмот, кои се резултат од економски дејности, може да влијаат врз економскиот раст и може да обезбедат подобро искористување на расположливите ресурси. Туризмот има големо значење со учеството во бруто-домашниот производ и е доста значаен за привлекување странски инвестиции. Резултатите од туризмот може да зависат од сите активности што ги презема една земја, со цел производите, услугите што се нудат, природното и културното наследство да станат поинтересни и поатрактивни за сите посетители. Врз развојот на туризмот може да влијаат различни внатрешни и надворешни фактори и развивањето на туризмот бара постојано следење и анализирање на факторите кои влијаат, како и преземање на соодветни мерки со цел да се спречат можни негативни последици. Многу земји имаат изготвено програми и стратешки краткорочни и долгорочни планови, во кои јасно имаат дефинирано кои цели и активности треба да се исполнат во одреден период. Оние институции, кои вршат одредени активности од областа на туризмот за остварување на поставените цели и ефикасно управување со јавните ресурси, покажуваат високо ниво на одговорност пред даночните обврзници, граѓаните и пред сите оние кои зависат од нивните услуги и активности. Праксата во многу земји покажала дека е потребно да се прави контрола на активностите и на поставените цели за да се види дали се одвиваат правилно и дали се во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност.

Република Хрватска, Република Северна Македонија и Република Унгарија имаат усвоено стратешки документи во врска со развојот на туризмот и имаат потпишано договор за меѓусебна соработка во областа на туризмот. Со цел да се оцени дали се остваруваат поставените цели во врска со развојот на туризмот, Државниот завод за ревизија на Република Хрватска, Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија и Државниот завод за ревизија на Унгарија имаат потпишано Договор за вршење на ревизија на тема „Ефикасноста

на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програми за развој на туризмот“. Договорот за вршење на координирана ревизија помеѓу Државниот завод за ревизија на Република Хрватска и Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија се потпишал во февруари 2015 година, а подоцна во ноември 2015 година, со Анекс на договорот на координираната ревизија се приклучил и Државниот завод за ревизија на Република Унгарија. Потпишаниот договор се засновал на принципите на ISSAI, во согласност со Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции и принципите на INTOSAI и потписниците на договорот се согласиле да ги споделат резултатите од координираната ревизија на извештајот „Ефикасност на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програми за развој на туризмот“. Секоја од ВРИ кои учествувале, направиле национална ревизија, вклучувајќи критериуми, методологија, контрола на квалитет и објавувајќи ги националните резултати сите три ВРИ размениле ревизорска програма и подготвиле резиме на националните извештаи. Подоцна заедничкиот извештај, врз основа на националните извештаи, ги содржел резултатите од координираните ревизии. Главната цел на сите три ВРИ била да овозможи размена на знаење, искуства, пракса, како и заклучоци и препораки за промовирање на развојот на туризмот. Меѓународното присуство и споделувањето на искуства преку соработка со други Врховни ревизорски институции е од големо значење за сите ВРИ. Сите три ВРИ утврдиле пет ревизорски области и соодветни ревизорски прашања:<sup>55</sup>

- Правна, стратешка и институционална рамка за развој на туризмот;
- Имплементација на стратешките мерки и другите активности утврдени во стратешките документи/програми за развој на туризмот;
- Следење и известување за постигнувањето на стратешките цели и влијанието на мерките;
- Имплементација на Договорот помеѓу Владата на Република Северна Македонија и Владата на Република Хрватска за соработка во областа на туризмот; и

---

<sup>55</sup> [http://dzr.mk/Uploads/2\\_Joint\\_report\\_Audito\\_report\\_TURIZAM\\_ZAEDNICKI\\_IZVESTAJ.pdf](http://dzr.mk/Uploads/2_Joint_report_Audito_report_TURIZAM_ZAEDNICKI_IZVESTAJ.pdf)

- Имплементација на Договорот на Владата на Унгарија и Владата на Република Хрватска за соработка во областа на туризмот.

Сите активности кои се спровеле на координираната ревизија за туризам и препораките кои биле дадени од националните ревизорски извештаи резултирале со преземање на конкретни политики, активности и мерки и дефинирање на јасни индикатори за следење на ефектите од туризмот. Врховните ревизорски институции забележале позитивен развој на туризмот, преку зголемениот девизен прилив, зголемениот удел на бруто-домашниот производ, зголемениот број на туристи, зголемениот број на вработени во угостителството во областа на туризмот, како и позитивниот ефект од промоција на традицијата, културните вредности и природните ресурси на земјите учеснички во ревизијата.

### *1. Вовед*

Република Северна Македонија се смета за вистинска ризница на културата и уметноста, каде има природни убавини и се нудат гастрономски уживања и безброј можности за симпатизерите на културните, духовните и природните вредности. Природните убавини на земјата се гледаат преку езерата, водопадите, пештерите, клисурите и бројните планини. Исто така, Република Северна Македонија е земја која поседува голем број на културно-историски знаменитости од времето на антиката па сè до денес. Убавината може да се види и преку големиот број на цркви, манастири, џамии, ретките икони, археолошки локалитети, препознатлив фолклор, богатство од традициите и многу други артефакти. Со текот на годините, нашата земја покажала дека туризмот е меѓу најдинамичните стопански дејности и меѓу врвните приоритети. Се смета дека преземените мерки за туризам во Република Северна Македонија даваат позитивен резултат, изразено преку зголемувањето на бројот на странски туристи, зголемената стапка на вработеност во областа од туризмот и зголемувањето на девизниот прилив и учеството во бруто-домашниот производ.

Согласно Годишната програма за работа за 2015 година и Договорот заведен под број 01-298/1 од 24.02.2015 година, склучен помеѓу Државниот завод

за ревизија на Република Северна Македонија и Државниот завод за ревизија на Република Хрватска, подоцна со приклучување и на Државниот завод за ревизија на Република Унгарија со анекс на договорот, Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија извршил ревизија на успешност на тема „Ефикасност на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програми за развој на туризмот“.

## *2. Национални податоци за туризмот во Република Северна Македонија*

- Вкупна површина на земјата: 25.713 km<sup>2</sup>
- Број на жители: 2.067.471 (2014)
- Сместувачки капацитети во 2014 година: 67.859
- Број на пристигнати туристи во 2014 година: 735.650
- Број на ноќевања на туристи во 2014 година: 2.195.883
- Просечен број на ноќевања по пристигнување во 2014 година: 2,98

Правната рамка во Република Северна Македонија за постапувањето во областа туризам е уредена со стратешки и програмски документи, како и со законски и подзаконски акти. Во Република Северна Македонија за развој на туризмот на национално ниво постои Национална стратегија, за која во 2012 година бил усвоен Акционен план на национално и локално ниво по кластери од 2012 до 2015 година. За планираните активности во туризмот, на годишно ниво се донела Програма за развој на туризмот, за чија реализација било задолжено Министерството за економија и била донесена Програма за промоција и поддршка на туризмот, за чија реализација била задолжена Агенцијата за промоција и поддршка на туризмот. Се случувало одредени единици на локалната самоуправа да подготват годишни програми за развој на туризмот на локално ниво или да подготват стратегии за регионален развој во туризмот. Планирањето, донесувањето и реализацијата на мерките и активностите утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот во Република Северна

Македонија се спроведувале преку повеќе субјекти на државно, регионално и локално ниво.<sup>56</sup>

### 3. Цели, опфат и методологија на ревизијата

Целта на ревизијата на успешност е:<sup>57</sup>

- да се даде оценка за „ефикасноста на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот“;
- да се дадат препораки насочени кон зголемување на ефикасноста и ефективноста на политиките, мерките и активностите во областа на туризмот;
- да се разменат знаења, искуства и примери од добрата пракса за развојот на туризмот, како и да се даде одговор на поставеното прашање:

*„Дали мерките/активностите, утврдени во стратешките документи /програмите од страна на инволвираните субјекти обезбедуваат развој на туризмот, креирање нови работни места, промовирање на културните вредности и природните богатства на Република Северна Македонија и поттикнување на економскиот развој?“.*

Ревизорските активности, кои ревизорскиот тим ги спровел во субјектите опфатени со ревизијата, биле насочени кон повеќе области и тоа како што следува:<sup>58</sup>

- Правна и институционална рамка и стратешки документи;
- Човечки ресурси, едукација и подигање на свеста за туризмот;
- Туристички производ и услуга;
- Туристички маркетинг;
- Инвестициона политика/политика на инвестирање;

---

<sup>56</sup> Извештај на овластениот државен ревизор за ревизија на успешност- „Ефикасност на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот“, 2016 г, стр.55

<sup>57</sup> [http://dzr.mk/Uploads/2\\_Joint\\_report\\_Audito\\_report\\_TURIZAM\\_ZAEDNICKI\\_IZVESTAJ.pdf](http://dzr.mk/Uploads/2_Joint_report_Audito_report_TURIZAM_ZAEDNICKI_IZVESTAJ.pdf)

<sup>58</sup> Извештај на овластениот државен ревизор за ревизија на успешност- „Ефикасност на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот“, 2016 г, стр.56



- Индикатори, мониторинг и известување;
- Интегриран систем за водење на туристички и угостителски регистри, база на туристички податоци и градење на институционална туристичка мрежа со онлајн платформа; и
- Имплементација на одредбите од Договорот помеѓу Владата на Република Северна Македонија и Владата на Република Хрватска за соработка во областа на туризмот.

Со ревизијата на успешност се опфатиле повеќе субјекти од централно, регионално и локално ниво кои биле надлежни или имале свое влијание во делот за развојот на туризмот и угостителството во Република Северна Македонија, меѓу кои:<sup>59</sup>

- Комитетот за туризам на Владата на Република Северна Македонија;
- Министерство за економија – Сектор за туризам и угостителство;
- Агенција за промоција и поддршка на туризмот;
- Комисија за економски прашања во Собранието на Република Северна Македонија;
- Државен завод за статистика;
- Македонска банка за поддршка на развојот;
- Агенција за странски инвестиции и промоција на извозот на Република Северна Македонија;
- Образовни институции од областа на туризмот;
- Единици на локалната самоуправа;
- Центри за развој на планските региони;
- Стопански комори;
- Здруженија и асоцијации.

Ревизијата на успешност била извршена во согласност со стандардите за државна ревизија на Меѓународната организација на Врховните ревизорски

---

<sup>59</sup> Извештај на овластениот државен ревизор за ревизија на успешност – „Ефикасност на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот“, 2016 г., стр.56-57

институции. Кај ревизијата на успешност се следел пристапот кој е насочен кон резултати – анализа и испитување на законски, подзаконски акти, проекти, планови, програми, стратешки документи, заклучоци, извештаи и други акти во однос на економичноста, ефикасноста и ефективноста. Заклучоците од ревизијата на успешност треба да придонесат за зголемување на ефективноста, ефикасноста, активностите и мерките од областа на туризмот и да придонесат за развој на туризмот, со создавање на нови работни места, поттикнување на економскиот развој и поголемо промовирање на природните и културните вредности на Република Северна Македонија.

#### *4. Ревизорски наоди*

Во текот на ревизијата на успешност се констатирале ризични области, од кои се создале заклучоци кои биле основа за подготвување на Ревизорска програма на активности. Ревизорската програма содржи одредени активности со цел да се обезбедат доволно комплетни и релевантни докази од субјектите кои се предмет на ревизијата, врз чија основа треба да се донесат заклучоци во рамките на поставените ревизорски цели. Во извештајот биле прикажани тековните состојби за ефикасноста на мерките/активностите утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот со анализа за влијанието, причините за постојната состојба и креирање на нови и реални препораки по кои надлежните институции треба да постапат.

Со извршената ревизија се констатирани одредени состојби во областите кои се предмет на ревизија и тоа како што следува:

- Правна и институционална рамка и стратешки документи

При развојот на туризмот и угостителството, покрај законските и подзаконските акти од областа на туризмот, може да влијаат и други акти од областа на стопанството, имотно-правните односи, културата, инвестиционата политика, фискалната политика, животната средина и просторното планирање, градење и транспорт, рурален развој, инспекциски надзор и други. Со извршената ревизија е констатирано дека покрај забележаното ниво на напредок, постојат

можности за уште поголемо унапредување на постојните капацитети, како и соработка со субјектите од централно, регионално и локално ниво за одредени активности утврдени во стратешките и програмските документи, согласно нивните утврдени законски цели и надлежности.

- Човечки ресурси, едукација и подигање на свеста на туризмот

Констатирано е дека е потребно стручно усовршување на вработените во надлежните институции од областа на туризмот и угостителството на централно, регионално и локално ниво. Исто така, потребно е подобрување на квалитетот на услугите, како и воведување на практична настава во наставните програми кои ќе придонесат за создавање на неопходни предуслови за континуиран развој на туризмот.

- Туристички производ и услуга

На домашниот и странскиот туристички пазар се смета дека отсуствува детална анализа на потенцијалите, што влијае туристичките производи да не се доволно дефинирани и препознатливи за определени групи на туристи.

- Туристички маркетинг

Постои можност да се подобри содржината, формата, брендот на промотивните материјали, да се подобри и комуникацијата со други заинтересирани страни, со цел да се зголеми интересот за промотивните активности од страна на заинтересирани луѓе и од страна на единиците на локалната самоуправа.

- Инвестициона политика / Политика на инвестирање

Надлежните органи постојано се насочени кон континуирано подобрување на инвестиционата политика, како и кон подобрување на состојбата во делот на искористеност на средствата за кредитирање за купување, изградба на мали сместувачки капацитети и постојано привлекување на домашен и странски капитал.

- Индикатори, мониторинг и известување

Бројот на индикатори, квалитетот и споредливите статистички податоци имаат голема важност во процесот на донесување на одлуки и задоволувањето на потребите на корисниците. Ревизијата смета дека е потребно воведување на нови квантитативни и квалитативни индикатори, со цел континуирано зголемување на бројот на туристи, сместувачките капацитети, ноќевањата на странски туристи и бројот на вработени во туризмот.

- Интегриран систем за водење на туристички и угостителски регистри, база на туристички податоци и градење на институционална туристичка мрежа со онлајн платформа

Од областа на туризмот и угостителството отсуствува единствена база на податоци, што влијае на можноста да се утврдуваат потребните мерки и активности за понатамошниот развој на туризмот во Република Северна Македонија.

- Имплементација на одредбите од Договорот помеѓу Владата на Република Северна Македонија и Владата на Република Хрватска за соработка во областа на туризмот

Од Договорот помеѓу Владата на Република Северна Македонија и Владата на Република Хрватска за соработка во областа на туризмот сите можности што се предвидени се смета дека не се на задоволително ниво, што претставува една од причините надлежните органи да преземат активности за унапредување и остварување на целите кои се содржат во самиот Договор. На ден 03.11.2015 година, во насока на интензивирање на меѓусебната соработка, се остварила средба помеѓу претставници на Министерството за туризам на Република Хрватска и Агенцијата за промоција и поддршка на туризмот на Република Северна Македонија. Во насока на преземање мерки за надминување на утврдените состојби, ревизијата дала препораки кои се насочени кон зголемување на мерките и активностите од областа на туризмот и зголемување на ефикасноста и ефективноста на политиките.

## 5. Заклучок

Од овој извештај може да се заклучи дека преземените активности и мерки во областите што се предмет на ревизија се креирани нови работни места во туризмот, каде бројот на вработени од 2012 до 2014 година се зголемил за 5,17%, потоа, се зголемил бројот на доаѓање на туристи, ноќевање на странски туристи, и се зголемило промовирањето на природните богатства и културните вредности на Република Северна Македонија и поттикнување на економскиот развој. Од спроведените активности и дадените препораки се очекува да се обезбеди размена на знаења и искуство помеѓу ВРИ, кои учествуваат во самиот процес на ревизија, да се зголеми остварениот девизен прилив, да се зголеми бројот на вработени лица во областа туризам и угостителство, да се поттикне меѓусебната соработка помеѓу надлежните институции и да се градат соодветни информационални системи. Сепак, од извршената ревизија може да се заклучи дека сè уште постои потреба од преземање на дополнителни мерки и дополнителни активности за уште поголем развој на туризмот.

## Глава 4

### Процесот на ревизија со анализа на ревизорските извештаи

#### 4.1 Процес на ревизија

Процесот на ревизија започнува со прифаќањето на ревизорскиот ангажман. Ревизорот не е должен да прифати да врши ревизија на секое претпријатие коешто го бара тоа, но доколку го прифати ангажманот, ревизорот презема голема одговорност спрема јавноста, клиентот и останатите членови на ревизорската професија. Ревизорот треба да покаже висока професионалност во извршувањето и треба да ги одржува принципите на независност, објективност и интегритет за да ја задржи довербата на јавноста во професијата. Прифаќањето на ревизорскиот ангажман се изведува преку следниве чекори:<sup>60</sup>

- Проценка на интегритетот на менаџментот;
- Идентификување на посебни околности и невообичаени настани;
- Проценка на компетентноста за извршување на ревизијата;
- Проценка на независноста;
- Определување на способноста да се користи должно внимание;
- Подготовка на писмо за ревизорско ангажирање и договор за вршење на ревизија.

Ревизорот откако ќе го прифати ревизорскиот ангажман, од голема важност е да постои разумна сигурност дека може да му се верува на менаџментот на клиентот. Доколку на менаџментот му недостига интегритет, тогаш е голема веројатноста да се појават грешки и неправилности во сметководствениот процес. Доколку клиентот кај кого се врши ревизија е нов, ревизорот може да дојде до

---

<sup>60</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.104

информации за интегритетот на менаџментот преку распрашување на трети лица или преку комуницирање со претходниот ревизор.

Вториот чекор идентификување на посебни околности и невообичаени настани или ризици вклучува идентификација на корисниците на ревидираните финансиски извештаи и проценка на финансиската и правната стабилност на соодветниот клиент. Доколку ревизорот кај клиентот идентификува ризик од судски спорови, тогаш треба да одбие да врши ревизија. Исто така, ревизорот за да го прифати ревизорскиот ангажман, од голема важност е да поседува професионална компетентност за извршување на ревизијата, која е во согласност со MCP.

Ревизорот треба да процени и дали ревизорската фирма е независна од својот клиент и доколку постои некаква поврзаност, роднинска или деловна, треба да ја идентификува пред да го прифати ревизорскиот ангажман.

При определувањето на способноста да се користи должно внимание, важни се два фактори, и тоа: проценка на времето кое се назначува, бидејќи идеално време за ревизорот да го прифати ревизорскиот ангажман е пресметковниот период од шест до девет месеци пред крајот на годината на клиентот и временскиот распоред на работата на терен, која може да се извршува три до четири месеци пред датумот на билансот на состојба или работа на крајот на годината, во период од пред датумот на билансот на состојба до три месеци по датумот на билансот на состојба.

Доколку ревизорот го прифати ревизорскиот ангажман, деталите за времето на назначување и работата на терен ќе се развиваат понатаму во фазата планирање на ревизијата.

Последниот чекор за прифаќање на ревизорскиот ангажман е подготовка на писмо за ревизорско ангажирање и договор за вршење на ревизија. Писмото за ревизорскиот ангажман претставува договор помеѓу ревизорот и клиентот и ревизорот го испраќа писмото до својот клиент за да го потпише. Во писмото се наведени роковите и условите според кои треба да биде извршена ревизијата и

кога писмото ќе се потпише од страна на клиентот, тоа значи дека ревизијата може да започне. Содржината и формата на секое писмо за ревизорско ангажирање може да биде различна за секој клиент. Најчесто во секое писмо се содржи која е целта на ревизијата на финансиските извештаи, која е одговорноста на менаџментот за финансиските извештаи. Исто така, треба да постои и неограничен пристап за сите документи и информации кои се потребни на ревизорот и друго.

За да започне ревизорскиот процес, покрај потпишувањето писмо за ревизорско ангажирање, може да се состави и да се потпише Договор за ревизија, во кој точно се дефинира кои се правата и обврските на двете договорни страни.

Процесот на ревизија се состои од пет фази и тоа:<sup>61</sup>

1. Планирање и креирање на ревизорскиот пристап;
2. Спроведување на контролни и суштински тестови на трансакции;
3. Спроведување на аналитички постапки и тестирање на поединости на салда;
4. Комплетирање на ревизијата и издавање на ревизорски извештај;

Во првата фаза, планирање на процесот на ревизија, главна цел на ревизорот е да се направи правилен распоред на активностите, за да може да спроведе ефикасна, ефективна и економична ревизија. Во оваа фаза ревизорот има должност:<sup>62</sup>

- прелиминарно да ја планира ревизијата;
- да прибира основни информации за работењето и законските обврски на клиентот;
- да го осознае системот на интерната контрола, сметководствениот систем и сметководствените политики, како и востановената пракса и методи во работењето на клиентот;

---

<sup>61</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.110

<sup>62</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.111



- да спроведе прелиминарни аналитички постапки;
- да го одреди нивото на материјалност;
- да го оцени нивото на ревизорскиот ризик со квантифицирање на неговите компоненти;
- да развие сеопфатен план за ревизијата, разработен во Програма за ревизија.

**Првата фаза** - планирање на ревизорскиот процес, од голема важност е да се спроведе правилно. Планирањето се врши секоја година за секој клиент посебно и не може еден ист план да се применува за повеќе клиенти или истиот план за еден клиент да се применува повеќе години. Ревизорот треба да добие информации за клиентот, со тоа што може да ги посети деловните и административните простории на клиентот, да разговара со неговите вработени, да ги прегледа старите документи, да ги проучи финансиските и оперативните податоци на самиот клиент и слично. Ревизорот исто така може да ја испита претходната интерна контрола преку контрола на податоците, извештаите и книгите, да ги види прирачниците за политиките и процедурите и да го набљудува персоналот на клиентот.

Ревизорот откако ќе го осознае системот на интерната контрола, ќе спроведе прелиминарни аналитички постапки и треба да го одреди нивото на материјалност и да го оцени ревизорскиот ризик кој може да биде инхерентен, контролен и детекционен ризик. Под инхерентен ризик се подразбира погрешно презентирани информации кои се наоѓаат во евиденцијата на клиентот, а под контролен ризик се подразбира дека веќе спроведената интерна контрола не го открила постоењето на погрешно презентирани информации на клиентот. Детекциониот ризик е ризик дека при спроведувањето на ревизијата овластениот ревизор нема да ги открие сите материјални пропусти во презентирањето. На крајот ревизорот развива план за ревизијата во т.н. Програма за ревизија.

Планот и програмата за ревизија во текот на вршењето на ревизијата е континуиран процес и тие перманентно се менуваат и дополнуваат во

зависност од појавените отстапувања кај настаните или ревизорските наоди кои се разликуваат од првобитните очекувања.<sup>63</sup>

**Втората фаза** од процесот на ревизија е спроведување на тестови на контрола и суштински тестирања на трансакции. Со тестовите на контрола се проценува дали интерните контроли, кои се воспоставени од страна на менаџментот, можат да спречат или да ги откријат значајните погрешни прикажувања, односно се проценува способноста и ефективноста на интерните контроли. Ревизорските тестови се спроведуваат за да се откријат погрешните прикажувања и тие служат да се обезбеди доказ дека тврдењата на менаџментот, кои се прикажани во финансиските извештаи, се точни, или доказ дека во финансиските извештаи постојат значајни измами и грешки. Во зависност од тоа кои резултати ќе излезат од тестовите на контрола, ќе се утврди и нивото на контролниот ризик.

При проценувањето на ревизорот, колку е понизок контролниот ризик, толку е поголемо уверувањето за ревизорот дека сметководствениот систем и интерната контрола се обликувани соодветно и функционираат ефективно. Откако ќе се открие на кое ниво е контролниот ризик, се определува кое е прифатливо ниво за детекциониот ризик, односно ризикот од неоткривање. Доколку контролниот ризик се зголемува, одреденото ниво на ризикот од неоткривање, кое се смета за прифатливо ниво, се намалува, тогаш нивната релација е обратнопропорционална.

Тестовите на контрола се спроведуваат преку распрашување, набљудување или инспекција. Со примената на тестовите на контрола, ревизорот треба да открие дали всушност се направени потребните интерни контроли, како е спроведена контролата и кој ги извршил контролните постапки.

Тестовите на детали на трансакции се такви тестови кои се прават преку повторно извршување на постапките кои се направени од страна на клиентот за да се потврди дека сметководствениот систем функционира соодветно и

---

<sup>63</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.112

независно од постоењето на интерните контроли. Кај овие тестови се проверуваат трансакции во рамки на определен циклус на трансакции, на пример, набавка или продажба, со тестирање на точноста на цените, преку некои пресметки, собирање по вертикала и хоризонтала и слично.

Кога ги контролира трансакциите, ревизорот се фокусира да ги испита сметководствените документи. Ревизорот со тестирањето проверува дали веќе прокнижените трансакции навистина постојат, дали тие трансакции кои постојат се прокнижени, проверува да не се испуштени некои трансакции кои навистина постојат, а не се евидентирани, или пак, може да се случи да се прокнижат трансакции кои никогаш не се случиле. Со тестовите на детали на трансакции ревизорот констатира дали трансакциите се точни и прокнижени правилно и дали се точно и правилно сумирани во главната книга.

Тестовите на детали на трансакции се главно насочени на испитување на промените на сметките и книжењата во сметководствената евиденција и на ревизорот му обезбедуваат индиректен доказ за заклучните салда. Сепак, со успешно спроведување на тестовите на детали на трансакции, резултатот е намалување на останатите независни тестови кои треба да се направат.

**Третата фаза** од ревизорскиот процес е спроведување на аналитички постапки и тестови на поединости на салда и претставува продолжување на тестирањата од втората фаза. Аналитичките постапки се независни тестови и тие може да се применуваат во текот на целиот ревизорски процес, од фазата на планирање, до фазата на завршување на ревизијата. Аналитичките тестови, кои се прават на веќе презентираниите финансиски информации, ги проучуваат воспоставените релации помеѓу одделни податоци од финансиските извештаи и прават нивна споредба, односно компарација.

Аналитичките постапки се најевтини тестови и тие се користат задолжително за сите ревизии на финансиските извештаи, со цел да му помогнат на ревизорот во сите ревизорски постапки (планирање, временски распоред и сл.) и во крајната фаза завршување на ревизијата да му помогнат за целосно

проверување на финансиските извештаи. Аналитичките постапки може да се користат и независно од тестовите на детали, за да бидат поефикасни и поефективни во намалувањето на ризикот од неоткривање за некои конкретни тврдења во финансиските извештаи.

Аналитичките постапки се вршат преку:<sup>64</sup>

- споредување на финансиските информации или податоци, кои се презентирани во финансиските извештаи од тековниот во однос на претходниот период, и тоа како во апсолутни износи, така и во структурни показатели;
- споредување на тековните финансиски информации со планираните резултати или друга очекувана вредност;
- споредување на финансиските информации со исти такви од гранката, дејноста, или пак, со целото стопанство;
- воспоставување и проучување на врска помеѓу финансиските информации и релевантните нефинансиски информации (трошоци за плати според број на вработени, број на продадени единици со приходите и сл.);
- користење на крајните салда за да се пресметаат коефициенти (коефициент на обрт, тековна ликвидност и др.).

Кога ревизорот има намера да спроведе аналитички постапки, треба да ги има предвид следниве фактори:<sup>65</sup>

- Целите на аналитичките постапки и степенот на веродостојност на нивните резултати;
- Природата на ентитетот и степенот до којшто информациите можат да бидат расчленети (анализа на финансиските информации по деловни единици или дејности во кои работи клиентот);

---

<sup>64</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.99-100

<sup>65</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.100-101

- Расположливоста на информациите, како финансиски (планови или прогнози), така и нефинансиски информации (број на произведени или продадени единици);
- Веродостојност на расположливите информации (подготвеност на плановите со доволна внимателност);
- Релевантност на расположливите информации (подготвеност на плановите како резултат на очекуваното, а не како резултат на посакуваното);
- Изворот на расположливите информации (независните – надворешните извори се поверодостојни од интерните извори на информации);
- Споредливост на расположливите информации;
- Знаењето добиено во текот на претходната ревизија, заедно со разбирањето на ревизорот на ефективната на сметководствениот систем и системот на интерна контрола, како и видовите на проблеми кои во претходните периоди резултирале со сметководствени корекции.

Тестови на детали на салда се тестовите кои ревизорот ги спроведува директно на крајните салда од сметките. Овие тестови треба да ги откријат можните пропусти во презентирањето, со тоа што директно ќе ги тестираат крајните салда и така ќе го избегнат тестирањето на одделни трансакции кои се инволвирани во салдото од ревизираните сметки. Секое салдо од финансиските извештаи треба да биде поткрепено со ревизорски доказ, за да бидат поткрепени тврдењата кои се однесуваат на даденото салдо или сметка во финансиските извештаи. Секоја трансакција прави промени кај одделни сметки во финансиските извештаи и прави голема поврзаност на суштинските тестови на трансакции со тестовите на салда. Со тестовите на поединости на салда може да има формално и материјално потврдување на салдата. Постојат можни комбинации на ревизорски тестови кои се користат при ревизијата на одредена сметка и тоа се:<sup>66</sup>

А. Големо потпирање на тестови на детали на салда и на аналитички постапки, со мало потпирање на тестовите на трансакции;

---

<sup>66</sup> проф. д-р Јанка Димитрова, Ревизија, Економски факултет – Штип, 2015, стр.103

Б. Големо потпирање на тестови на трансакции и аналитички постапки, со мало потпирање на тестовите на детали на салда;

В. Големо потпирање на тестовите на детали на салда и на аналитичките постапки, без никакво потпирање на тестовите на трансакции.

Најприменуван пристап во Република Северна Македонија е комбинацијата А, каде ревизорите се потпираат на аналитичките постапки и тестовите на детали на салда, а на тестовите на трансакции им даваат мала важност. Сепак, може да се применуваат различни пристапи за различни сметки, доколку се користат на ефективен и ефикасен начин при вршењето ревизија на одредени сметки за добивање на потребниот ревизорски доказ.

Кога ревизорот ќе направи тестови на детали на салда или тестови на детали на трансакции, мора да се соочи со: распрашување на менаџментот и вработените на клиентот, набљудување на вработените, испитување на одредени документи, повторно испрашување доколку е потребно за да се потврди дека трансакциите се точни или да се поткрепи постоењето на салдото на сметката, инспекција на основни средства и конфирмирање, што претставува инсистирање на ревизорот за писмен одговор од лица кои се комитенти на клиентот во врска со состојбата на некои ставки кои имаат големо влијание во финансиските извештаи. Ревизорот при процесот на ревизија може да ги избере аналитичките постапки наместо другите тестови, затоа што тие се доста ефикасни и можат да обезбедат квалитетни и поткрепувачки докази, но ревизијата никогаш не треба да се потпира само на аналитичките постапки.

**Четвртата фаза** од процесот на ревизија е комплетирање на ревизијата и публикување на ревизорскиот извештај. Откако ќе се комплетираат сите постапки и информации кои се добиени од тестовите на детали на трансакции и детали на салда, сите информации треба да се комбинираат и да се оформи и изрази целосно мислење за вистинитоста и точноста на податоците кои се презентирани во финансиските извештаи.

Професионалноста на ревизорот најмногу доаѓа до израз во оваа фаза од ревизорскиот процес и составувањето и публикувањето на ревизорскиот извештај се смета за кулминација во процесот на ревизија. Од аспект на екстерните корисници, ревизорскиот извештај е единствениот видлив продукт од спроведената ревизија на одреденото претпријатие или клиент. Ревизорот со комбинирање на сите информации и податоци кои ги има добиено за време на спроведувањето на ревизорските активности, треба да ги акумулира крајните докази, кои треба да бидат доволно компетентни и релевантни докази, и да изрази свое мислење кое треба да е независно, компетентно, објективно и аргументирано мислење за вистинитоста на веќе презентираните информации во финансиските извештаи.

По завршувањето на испитувањето на финансиските извештаи, ревизорот со големо внимание го подготвува Извештајот за извршената ревизија. Извештајот за ревизија се пишува како целина, која треба да содржи јасно изразено мислење со цел донесување на деловни одлуки. Ревизорскиот извештај треба да ги содржи следниве основни елементи:<sup>67</sup>

1. Наслов;
2. Име на корисникот;
3. Почетен или воведен пасус;
4. Пасус за делокругот (опис на природата на ревизијата);
5. Пасус во кој се изразува мислење;
6. Датум на извештајот;
7. Адреса на ревизорот; и
8. Потпис на ревизорот.

---

<sup>67</sup> проф. д-р Благоја Ацески и проф. д-р Бранко Трајковски, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет – Прилеп, 2004, стр.434

Секој ревизорски извештај мора да содржи соодветен наслов и ревизорскиот извештај треба да биде адресиран соодветно, како што налагаат околностите. Извештајот може да се адресира до одборот на директорите на ентитетот или до акционерите, чии извештаи биле предмет на ревизијата. Во почетниот или воведен пасус се идентификуваат кои финансиски извештаи биле предмет на ревизија (пример, биланс на успех) со датум и пресметковен период и изјава на менаџментот на ентитетот за одговорноста на финансиските извештаи, како и изјава на ревизорот дека е одговорен да изрази објективно мислење врз основа на извршената контрола.

Во следниот пасус, се нагласува дека ревизијата е спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија, и содржи изјава на ревизорот дека ревизијата била планирана и извршена со цел да се добие разумна основа за формирање мислење.

Во следниот пасус ревизорот изразува мислење за извршената ревизија и мислењето може да биде: позитивно (безусловно) мислење, или уште се нарекува мислење без резерва, безусловно мислење со нагласување на одредено прашање, мислење со резерва, воздржување од давање на мислење и негативно мислење. Ревизорот може да изрази позитивно мислење само кога ќе заклучи дека финансиските извештаи се вистински, од сите значајни аспекти се презентирани објективно и се во согласност со утврдената рамка за финансиско известување.

Во некои околности може да се случи ревизорот да нагласи одредено прашање и тогаш треба да се додаде посебен пасус, во кој ќе се нагласи прашањето, кое нема никакво влијание врз мислењето на ревизорот.

Ревизорот може да изрази мислење со резерва само кога ќе заклучи дека не може да изрази позитивно мислење, но сепак ефектот од било какво несогласување со менаџментот или ограничување на делокругот не е толку материјално значајно. Кога ревизорот ќе изрази мислење со резерва, тоа може да биде оправдано доколку се исполнети следниве критериуми:



1. Ревизорот не бил во можност да обезбеди доволно релевантен и компетентен доказен материјал, како основа за оформување и изразување аргументирано мислење;

2. Претпријатието – клиент во подготвувањето на финансиските извештаи не ги следело сметководствените стандарди.<sup>68</sup>

Ревизорот ќе се воздржи од давање на мислење кога ефектот на ограничување на делокругот е распространет и значаен, а тој не располага со задоволителни информации и не бил во можност да добие соодветен ревизорски доказ, па тогаш ревизорот не може да изрази мислење за финансиските извештаи, односно се воздржува од давање на мислење.

Иако е реткост за развиените земји ревизорот да изрази негативно мислење, сепак може да се случи, а негативно мислење се изразува кога ревизорот ќе заклучи дека ефектот од несогласувањето е распространет во финансиските извештаи и е материјално значаен, а ревизорот не може да го обелодени фактот дека финансиските извештаи се непотполни или наведуваат на погрешни заклучоци.

Основен елемент во ревизорскиот извештај е дека треба да содржи датум на извештајот, а датумот се определува според датумот на завршување на ревизијата.

Во извештајот треба да се содржи и точната адреса (обично градот) и извештајот треба да биде потпишан од страна на ревизорската фирма, потпишан со лично име на ревизорот и со негов потпис.

Во работењето од ревизорот не се бара да поседува експертско познавање, но сепак работното искуство и ревизорското образование му овозможуваат на ревизорот да ги осознае прашањата во врска со работењето зависно од дејноста на ентитетот. Во текот на ревизорскиот процес, ревизорот со цел да обезбеди

---

<sup>68</sup> Jack E. Kiger, James H Scheiner: Auditing, Houghton Mifflin Company, Boston, 1997, p.80.

соодветни ревизорски докази за да изрази што е можно поквалитетно ревизорско мислење, може да вклучи експерти од соодветната дејност.

Доколку ревизорот во процесот на ревизија одлучи да вклучи експерти, кои можат да бидат поединец или организација, сепак, одговорноста за изразеното мислење во финансиските извештаи, како и за вистинитоста и точноста на информациите е целосно само на ревизорот. Доколку ревизорот заклучи дека работата на експертот кој го одбрал е адекватна на целите кои ги има, може да ги прифати заклучоците и експертските наоди од експертот како соодветни ревизорски докази.

Експертот кој го одбрал ревизорот може да биде било интерен или екстерен експерт на ревизорот. Експертите поседуваат специјални вештини во одредено поле, коешто не е од сметководството или ревизијата, но сепак нивната работа може да му помогне на ревизорот во набавувањето на соодветни ревизорски докази.

## 4.2 Анализа на ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија

Во оваа поглавје е направена анализа на Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“.

Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ - Скопје постои уште од 1945 година, а во рамките на ЈКП „Комуналец“ до 1992 година функционира како ООЗТ, кога со трансформација е организирано како посебно Јавно претпријатие „Одржување на паркови и зеленило“. Од 15.10.2001 година, со Решение на основниот суд Скопје I, е извршено усогласување со Законот за јавни претпријатија и е регистрирано Јавно претпријатие „Паркови и зеленило“ – Скопје. Јавното претпријатие со Изјава<sup>69</sup> за основање го основа Трговското друштво

---

<sup>69</sup> Изјава за основање на Трговско друштво забавен парк ЛУНА – ДООЕЛ Скопје бр.02-1772/14 од 09.11.2001 година

забавен парк „ЛУНА“ – ДООЕЛ Скопје и со Изјава<sup>70</sup> и Друштво за производство, трговија и услуги „Флоракон“ ДООЕЛ Скопје.

Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ - Скопје, е основано од Градот Скопје и извршува дејности од комуналната сфера на територијата на Град Скопје. Претпријатието „Паркови и зеленило“ го одржува, уредува и го заштитува јавното градско зеленило на територијата на Град Скопје, но и на Спортско-рекреативниот центар „Сарај“, „Езерото Треска“, парк шума „Водно“ и карактеристичниот пејсаж „Гази Баба“, како и подигање на нови зелени површини, со единствена цел за поздрава, почиста и позелена животна средина за сите граѓани на градот Скопје.

Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ може да врши повеќе дејности, кои се во согласност со националната класификација на дејности, и тоа: дејности преку одгледување и заштита на шуми, како и некои останати дејности кои се поврзани со шумарството и услужни дејности за уредување и одржување на животната средина.

Според одредбите од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, (Службен весник на РМ, број 90/2009...188/2013), финансиското управување и контрола се воспоставува кај буџетските корисници од областа на законодавната, извршната и судската власт, како и фондовите, општините и Градот Скопје, имајќи предвид дека субјекти од јавниот сектор се корисниците на средства од Буџетот на Република Северна Македонија, фондовите, општините и Градот Скопје, агенциите и другите институции основани со закон, јавните претпријатија, јавните установи и другите правни лица кои се во државна сопственост или во кои државата е акционер<sup>71</sup>. Нивното основање е со цел да извршуваат дејности од јавен интерес, притоа почитувајќи ги принципите на сигурност во давањето на услугите, континуитет и квалитет на услугата и транспарентност во работењето,

---

<sup>70</sup> Изјава за усогласување на Друштво за производство, трговија и услуги Флоракон – дооел Скопје бр.02-1772/16 од 09.11.2001 година

<sup>71</sup> Закон за внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“ број 90/09,12/11 и 188/13).

менаџментот на јавното претпријатие презело активности за воспоставување на систем на интерни контроли, насочени кон остварување на целите на претпријатието.<sup>72</sup> Еден од можните начини за да се воспостави систем на интерни контроли во работењето на одредено претпријатие претставува Законот за стандардизација.

Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ своите обврски за одржување на јавното градско, како и вонградско зеленило, ги врши организирано во сектори и одделенија и тоа:

- Сектор за градско зеленило;
- Сектор за вонградско зеленило;
- Сектор подигање на зеленило;
- Сектор механизација;
- Сектор за одржлив развој и
- Сектор за заеднички работи, во кој се апсорбирани: Одделение за општи и правни работи, Одделение за внатрешна контрола, Одделение за сметководство и материјално работење и Одделение за план и анализа;
- Сектор за комерцијално работење;
- Сектор за заштита и контрола;
- Сектор за финансиско работење;
- Сектор за внатрешна ревизија, и
- Одделенија за:
  - Односи со јавност и комуникации;
  - Управување со човечки ресурси и
  - Обезбедување.

Органи за надзор на Јавното претпријатие и органи за управување и раководење се: Управниот одбор и директорот на претпријатието, а за контролирање на материјалното финансиско работење на Јавното претпријатие, задолжен е Надзорниот одбор. Директорот во Јавното претпријатие „Паркови и

---

<sup>72</sup> Конечен извештај на овластениот државен ревизор, бр.19-168/7, 18.08.2015, стр.6

зеленило“ се именува и разрешува од страна на градоначалникот на Град Скопје, а Управниот одбор се именува и разрешува од страна на Советот на Град Скопје.

## **Анализа на конечниот извештај на овластениот државен ревизор за 2008 година на Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“**

### *1. Систем на интерни контроли во процесот на јавни набавки*

При спроведувањето на интерни контроли во процесот на јавни набавки и следењето на самата реализација на јавни набавки, констатирано е дека системот на интерни контроли не обезбедува секогаш задоволителна контрола за одредени процедури, со што не се намалува ризикот од непочитување на законските и подзаконските акти во делот на јавните набавки. Констатираната состојба за набавување на производи и услуги по најповолни цени и услови и соодветно користење на средствата не е во согласност со одредбите од Законот за јавни набавки и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола. Како последица од констатираната состојба за јавни набавки, може да се јави нефер конкуренција и дискриминирачка положба на понудувачите.

- Во овој дел е дадена препорака надлежните органи при процесот на јавни набавки да се вклучат во следење на вработените кои се инволвирани во процесот на доделување на договорите за јавни набавки и да ги направат потребните активности при извршувањето на самиот процес за јавни набавки.

### *2. Неправилна примена на акти*

При увидот како се планираат и спроведуваат постапките за јавни набавки, забележано е дека не се почитуваат одредбите од Законот за јавни набавки, поради тоа што не се утврдиле вкупните потреби за набавки на видови на стоки и услуги во тековната година. Неправилна примена се забележува и кога се склучиле договори за доделување на јавни набавки, во кои не била утврдена вкупната вредност на договорот и не била утврдена количината на стоките. Исто

така, не се почитувал рокот за жалба, кој бил наведен во одлуката за избор на најповолен понудувач и не се презеле навремени мерки за измена на планот за потребните набавки по количини. Се случувало да се врши набавка на стоки кои не се содржани во спецификацијата и се вршело набавка на количини помалку или повеќе од потребната количина. Неправилна примена се забележало и кога избраните економски оператори го вршеле фактурирањето без да се повикаат на склучениот договор и се случувало да се набавуваат стоки и по истекот на временскиот период во договорот.

- Овде е дадена препорака надлежните органи кои раководат со претпријатието да се насочат кон вработените кои се одговорни за планирањето и спроведувањето на постапките за јавни набавки, како и да ги спроведат сите активности кои се потребни за да се обезбеди законско постапување во процесот на јавните набавки.

### *3. Ненаменско и незаконско користење на средствата*

Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ при доделување на договор за јавни набавки, каде одлуката за јавна набавка изнесувала 7 930 илјади денари, не биле почитувани одредбите од Законот за јавни набавки, бидејќи не се почитувал рокот на право за жалба, се извршила евалуација на само една понуда и се отварале понуди без присуство на понудувачите.<sup>73</sup> Исто така, се склучиле договори во кои не била утврдена вкупната вредност на договорот за јавна набавка, а се склучил договор во износ од 34 700 илјади денари за јавни набавки. Се склучиле и договори во износ од 353 илјади денари, кои количини ги надминуваат утврдените количини од одлуката за јавна набавка.

- Овде препораката е оние органи кои раководат со Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ да ги преземат потребните активности за пропишување на политиките за подготвување и спроведување на договорите, како и реализација на самите договори.

---

<sup>73</sup> [http://www.dzr.mk/Uploads/2008\\_JP\\_Parkovi\\_zelenilo\\_Skopje-REVIZIJA\\_USOGLASENOST.pdf](http://www.dzr.mk/Uploads/2008_JP_Parkovi_zelenilo_Skopje-REVIZIJA_USOGLASENOST.pdf)

## *Ревизорски заклучок*

Од спроведената ревизија е утврдено дека информациите и податоците за јавни набавки не се во согласност со законските и подзаконските акти и не се во согласност со одредбите на договорите за доделување на јавна набавка.

### **Анализа на конечниот извештај на овластениот државен ревизор за 2014 година на Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“**

Извршена е ревизија, согласно Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија за 2015 година, со цел да се даде одговор на прашањето: *„Дали се преземени потребните активности за воспоставување и обезбедување на ефикасност и ефективност на системот на финансиско управување и контрола и внатрешната ревизија?“*.

За да се одговори на поставената цел, спроведена е ревизија на повеќе области кои имаат влијание врз имплементацијата, развојот и ефикасноста и ефективноста на финансиското управување и контрола на внатрешната ревизија на Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“. Ревизијата на успешност се извршила од 09.03.2015 година, до 30.04.2015 година. Резултатите од спроведената ревизија се презентирале на 15.05.2015 година.

#### *1. Правна рамка и стратешки документи*

Согласно Законот за природни реткости,<sup>74</sup> во 1989 година се донела Одлука за прогласување на планината Водно да биде градски парк – шума, а во 1998 година се донело Одлука за прогласување на локалитетот Гази Баба за карактеристичен пејсаж. Законот за природни реткости е ставен вон сила со донесувањето на Законот за заштита на природата<sup>75</sup>. Не се донела Национална стратегија и Годишна програма за заштита на природата и Јавното претпријатие

---

<sup>74</sup> Закон за природни реткости (Сл.весник на СРМ, бр.41/73)

<sup>75</sup> Закон за заштита на природата ("Службен весник на РМ" бр.67/04, 14/06, 84/07, 35/10, 47/11, 148/11, 59/12, 13/13, 163/13, 41/14).

како субјект, кој е надлежен за заштита и управување, не донело План за управување со заштитените подрачја. Бидејќи имало потреба од повторна заштита на веќе заштитените локалитети, градоначалникот на Град Скопје доставил Предлог за ревалоризација и презаштита<sup>76</sup> на парк шума „Водно“ и карактеристичниот пејсаж „Гази Баба“. Сепак, до денот на вршење на ревизијата не се извршила ревалоризација на Парк - шума „Водно“ и категоризација на заштитено подрачје.

- Дадена е препорака да се продолжи со активностите кои се потребни за воведување на ISO - стандардите, прогласување на Парк – шума „Водно“ за заштитено подрачје и да се донесе План за управување со заштитените подрачја.

## *2. Контроли*

Раководителот на субјектот имал должност да направи соодветен информациски систем и организациска структура, да изврши разграничување на должностите, да пропише процедури и да обезбеди ефективност на системот на интерни контроли. Меѓународните стандарди и најдобрите практики покажале дека субјектот треба да придонесе за развој на информацискиот систем, да спречи неовластен пристап до податоците и да преземе активности кои ќе придонесат до безбедност на ИТ-безбедносната политика. Со извршената ревизија се констатирало дека е предвидено еден вработен за посебно Одделение за информатичко одржување и за соработка со невладини организации. Во моментот на извршувањето на ревизијата, работното место сè уште не било пополнето. Исто така, не се донела Стратегија за развој на ИТ и не се изработиле ИТ-политики и процедури. Интегрираниот ИТ-систем не постоел, освен за вработените од Секторот на финансии, кои морале прво да се најават со корисничко име и лозинка и копија на податоците можело да се прави само за податоците од финансиското работење.

---

<sup>76</sup> Предлог бр.6229/1 од 14.06.2010 година



- Овде препораката е да се уреди начинот на кој се извршуваат информатичко-технолошките работи, да се подготви и донесе Стратегија за развој на информатичкиот систем, да се вклучат и човечките ресурси со цел да се добие информатичка безбедност.

### *3. Мониторинг*

Мониторингот претставува следење и внатрешни контроли, со кои се проверува функционирањето на системот за финансиско управување и контрола. Мониторингот треба да провери дали внатрешната ревизија одговара на изменетите цели, опкружувањето и ризиците со кои се соочува субјектот. По извршената ревизија за активностите кои се поврзани со мониторингот, констатирано е дека директорот на Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ има позитивен став за спроведување на препораките од надворешните ревизори и се подготвувале планови и програми за работа. Се воспоставила пракса за континуирана проверка на внатрешните контроли, но не се воспоставила пракса на самопроценување на одделни процеси на функционирањето на внатрешните контроли и нејзините елементи во текот на годината, со што сепак внатрешната ревизија не обезбедила објективна и независна оценка за системот на внатрешни контроли. Јавното претпријатие преземало дел од потребните активности за да се воспостави мониторинг, но со присуство на ризици во делот на оценувањето и функционирањето на интерните контроли.

- Препораката е да се интензивираат започнатите активности кои треба да обезбедат финансиска стабилност на претпријатието и да се преземат потребни активности за зајакнување на внатрешните контроли.

### *4. Инвентаризација на средства и обврски*

За да се спроведе инвентаризацијата на средства и обврски, потребно е да се подготви процедура за попис, извршување на попис најмалку еднаш годишно, да се усогласи сметководствената со фактичката состојба, да се подготви извештајот од извршениот попис и да се донесе акт за прифаќање на извештајот за веќе извршениот попис. Со ревизијата треба да се утврди дека пописот на

средствата и обврските е завршен во законскиот утврден рок и е усогласен со сметководствената состојба. Обврската на раководителот на субјектот е да се обезбеди систем на интерни контроли за спроведување на процесот на инвентаризација и вршење на попис, согласно одредбите од Законот за трговски друштва и Правилникот за начинот и роковите на вршење на пописот.

- Препораката е да се направат потребните активности кои ќе обезбедат целосно спроведување на процесот на инвентаризација на средствата и обврските.

### *Ревизорски заклучок*

Со извршената ревизија на ЈП „Паркови и зеленило“ – Скопје, за финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија, констатирано е дека се донесени годишни планови/програми и интерни акти и процедури за реализација на тековните работни активности, донесен е стратешки план, воспоставени се контролни активности и пракса на работа преку разграничување на должностите и одговорностите, воспоставени се општи и апликативни контроли во ИТ-системот за финансиско работење, преземени се мерки и активности во насока на управување со ризиците, со цел обезбедување на ефикасност и ефективност на системот за непречено остварување на целите на субјектот.

Вкупниот приход на Јавното претпријатие за 2014 година изнесувало вкупно 329 768 илјади денари (приходи од работењето од вкупно 88 315 илјади денари и финансиски приходи од вкупно 241 453 илјади денари).<sup>77</sup> Вкупните расходи на ЈП „Паркови и зеленило“ за 2014 година изнесувале 308 247 илјади денари. Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“ за 2014 година покажало позитивен финансиски резултат, односно била искажана бруто-добивка во износ од 21 521 илјади денари.

---

<sup>77</sup> [http://www.dzr.mk/Uploads/32\\_RU\\_JP\\_Parkovi\\_zelenilo\\_2015\\_2.pdf](http://www.dzr.mk/Uploads/32_RU_JP_Parkovi_zelenilo_2015_2.pdf)

## **Анализа на конечниот извештај на овластениот државен ревизор за 2016 година на Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“**

### *1. Внатрешни контроли*

Од извршената контрола во документацијата констатирано е дека документите кои се поврзани со плата не се архивирани и не се потпишани. Заклучено е дека извештаите, што системот ги генерира секој месец, не се поврзани со пресметување на плата и прегледите за работни часови во месецот, кои треба да бидат основа за да се пресмета плата, не се потпишани, не се пополнети и сè уште не е уредено кој треба да ги одобрува и контролира. Исто така, наведениот нов модел за пресметка на плати не се користел.

- Препораката е одговорните лица во ЈП „Паркови и зеленило“ да преземат мерки со кои ќе се воспостават контролни постапки и механизми за пресметка и исплата на платите на вработените, да се обезбеди целосна, прецизна и контролирана документација и да се донесе пишана процедура на начин пропишан во стандардите и законот.

### *2. Усогласеност со закони и прописи*

Од 2008 година, во ЈП „Паркови и зеленило“, пресметката и исплатата на платите почнала да се врши врз основа на донесените - Правилник за организација и систематизација на работните места и Правилник за плати, кои сè уште не се меѓусебно усогласени. Констатираната состојба не била во согласност со Статутот и Законот за работни односи и можела да предизвика нерамноправност меѓу вработените при остварувањето на правата, обврските и одговорностите кои произлегуваат од самиот работен однос. Во 2016 година се донеле нови акти за организација и систематизација врз основа на одредбите на Законот за вработените во јавниот сектор и Законот за административни службеници. Во 2016 година од страна на Град Скопје се изготвил Колективен договор на ЈП „Паркови и зеленило“ и се доставил до Синдикатот на јавниот сектор на разгледување и одобрување. По потпишувањето на договорот од страна на овластени претставници на Синдикатот, требало да се издадат

решенија и да се направат нови договори за вработување помеѓу работниците и претпријатието. Исто така, директорот на ЈП „Паркови и зеленило“ за секое ново работно место требало да ја утврди основната плата, изразена во бодови, врз основа на повеќе услови. Во текот на 2016 година не се донел акт, со кој ќе се врши усогласување на вредноста на бодовите на вработените и на почетокот на 2017 година од страна на Управниот Одбор се донела одлука за утврдување на висината на вредноста на бодовите за пресметување на платите на вработените, на која основачот дал дозвола, но одлуката не се применувала.

- Препораката е одговорното лице на ЈП „Паркови и зеленило“ во наредниот период да ги преземе сите потребни мерки и активности за да се примени одлуката за вредноста на бодовите и да почнат да се применуваат новите акти за организација и систематизација на работните места.

Од извршената контрола на договорите склучени помеѓу ЈП „Паркови и зеленило“ и Агенцијата за привремени вработувања, за отстапувања на работниците, ревизијата констатира дека во 2016 година се реализирале трошоци за други услови во износ од 4 853 илјади денари по основ на бруто-плати за вкупно 37 работници по склучени договори за отстапување. Констатираната состојба не била во согласност со одредбите од Правилникот за систематизација на работните места и не била во согласност со Законот за вработените во јавниот сектор и Законот за агенциите за привремени вработувања.

- Препораката е одговорните лица во Јавното претпријатие да склучат договори со Агенцијата за привремени вработувања за отстапување на работници, за работни места со кои би се задоволиле реалните потреби на претпријатието од дополнително ангажирање на работници.

### *3. Финансиски извештаи*

Во трговските книги на ЈП „Паркови и зеленило“ биле евидентирани градежни објекти со вкупна набавна вредност во износ од 31 273 илјади денари,

отпишана вредност во износ од 21 261 илјади денари и сегашна вредност во износ од 10 012 илјади денари, со состојба на 31.12.2016 година.<sup>78</sup> Со извршениот увид во документацијата за градежни објекти се заклучило дека со направениот попис градежните објекти биле потврдени, биле изготвени пописни листи со податоци, за назив, вид на објект и слично, но не се утврдиле разлики помеѓу сметководствената и фактичката состојба. Во пописните листи не биле внесени податоци за локација, површина и имотен лист, за сопственост или право на користење, за секој поединечен објект, што не било во согласност со Правилникот на вршење на попис на средствата и обврските и усогласувањето на сметководствената со фактичката состојба утврдена со направениот попис. Исто така, вкупната набавна вредност на објекти за кои ЈП „Паркови и зеленило“ не поседувало документација за да се утврди правниот статус изнесувала 8 367 илјади денари , отпишаната вредност 6 895 илјади денари и сегашната вредност во износ од 1 472 лјади денари, со што е утврдено дека начинот на работење исто така не е во согласност со МСС 16 од Правилникот за водење на сметководство. Заклучено е дека некавалитетниот извршен попис и неутврдувањето на правниот статус за голем дел од градежните објекти влијаело на необјективно и нереално прикажување на состојбата на материјалните средства во трговските книги и финансиските извештаи на ЈП „Паркови и зеленило“ за 2016 година.

- Препораката е да се провери точно кои објекти ги исполнуваат условите за објект и на кој начин може да се регулира нивниот статус и да се направи вонреден попис на градежните објекти, согласно Законот за градење, за да може да се изврши соодветно книжење во трговските книги на јавното претпријатие, согласно фактичката состојба.

Од направената контрола во сметководствената и материјалната евиденција и документација во текот на 2016 година, констатирано е дека од главниот магацин е издаден ситен инвентар во вкупна вредност од 374 илјади денари, при што истиот се отпишал еднократно. При ставањето на ситниот инвентар во употреба во посебна програма се внесуваат податоци за лицето кое

се задолжува, шифрата, називот и количината, но не се внесувале и податоци за вредноста на ситниот инвентар во употреба и истото не се евидентирало во вонбилансната финансиска евиденција. Констатираната состојба не била во согласност со сметководствените политики на ЈП „Паркови и зеленило“, според кои ситниот инвентар во употреба еднакратно се отпишувал при ставањето во употреба, но и понатаму останувал во вонбилансна евиденција, при што ефектот бил нереални податоци за вонбилансната евиденција во трговските книги и финансиските извештаи.

- Препораката е одговорните лица во Одделението за сметководство на ЈП „Паркови и зеленило“ при ставањето на ситниот инвентар во употреба и неговото отпишување, да направат и нивно вонбилансно евидентирање.

Според сметководствената вредност, основната главнина на ЈП „Паркови и зеленило“ изнесувала 90 600 илјади денари, но не било запишана во Централниот регистар на РСМ, односно немало запишан и уплатен капитал во државна сопственост на име на основачот - Град Скопје. Таквиот начин на работење не е во согласност со Законот за јавни претпријатија, според кој со актот за основање на ЈП се утврдува износот на средства за основање и начинот на нивното обезбедување и истиот се запишува во Централниот регистар на РСМ.

- Препораката е одговорните лица во ЈП „Паркови и зеленило“ кои соработуваат со основачот – Град Скопје, да ги преземат потребните мерки и активности за утврдување на основачкиот влог на јавното претпријатие и истиот да биде запишан во Централниот регистар на РСМ, врз чија основа ќе се изврши усогласување на износот на капиталот искажан во трговските книги и финансиските извештаи.

#### *Ревизорско мислење*

На ден 31 декември 2016 година финансиските извештаи не ја прикажувале вистинито и објективно финансиската состојба на ЈП „Паркови и зеленило“ Скопје, не биле прикажани вистинито и паричните текови за годината која завршува, како и финансиската успешност не била во согласност со применливата рамка за

известување. Ревизијата изразила неповолно мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи за 2016 година, како и за финансиските трансакции и информации во финансиските извештаи во согласност со релевантната законска регулатива, упатствата и воспоставените политики.

#### *Нагласени прашања за неизвесност и континуитет*

Во периодот до донесувањето на новиот Закон за зеленило, начинот на кој се обезбедуваат средства на финансирање на комуналната дејност - изградба и одржување на зеленилото е регулирано со одредбите од Законот за комунални дејности и Законот за зеленило (донесен во април 2016 година), кој почнал да се применува од 1 септември 2016 година, сепак начинот на финансирање и обезбедување на средства не се спроведувал на начинот кој бил утврден со законските прописи.

Во јануари 2016 година, ЈП „Паркови и зеленило“ склучило договор со Град Скопје, за кој бил потпишан и анекс договор од декември 2016 година, на вкупен износ од 78 000 илјади денари, за начинот и условите на подигање, хортикултурно уредување, реконструкција на јавни зелени површини, изработка и реконструкција на урбана опрема и придружни објекти на јавни зелени површини, утврдени на територијата на Град Скопје (во Развоен план и Програма за работа), во кои сепак не биле дефинирани прецизно работите и услугите кои требало да се извршат во текот на годината.

#### Заклучок од анализата на ревизорските извештаи за Јавното претпријатие „Паркови и зеленило“

По спроведената ревизија на финансиските извештаи за 2008 година, од вкупните дадени препораки, единаесет препораки се целосно спроведени, шест препораки се делумно спроведени и две препораки се сè уште во тек и ревизорскиот заклучок за 2008 година е дека информациите и податоците за

јавните набавки не се во согласност со законските и подзаконските акти за јавни набавки и одредбите на договорите за доделување на јавна набавка.

Од Извештајот за 2014 и 2016 година, дадените препораки се делумно спроведени и делумно се преземени потребните активности за воспоставување и обезбедување на ефикасност и ефективност на системот на финансиското управување и контрола и внатрешна ревизија, со цел непречено остварување на поставените цели на субјектот.

Според извршената ревизија на Финансиските извештаи за 2008, 2014 и 2016 година за ЈП „Паркови и зеленило“, од страна на ревизорите, дадени се ревизорски мислења дека презентирањето во сите материјални аспекти на финансиските извештаи и финансиската состојба се неистинити и необјективни. Јавното претпријатие мора во целост да започне да ги спроведува дадените препораки од страна на ревизорите, за да го подобри своето работење и да ги користи дадените средства на правилен, ефективен и ефикасен начин. Исто така, значењето и улогата на ревизијата во откривањето на неправилностите во јавниот сектор е од големо значење.



## Заклучок

Од овој магистерски труд можеме да заклучиме дека ревизијата е широк поим, кој главно има корективен карактер и опфаќа широк спектар на знаења, но поконкретно ревизијата претставува дополнително проверување на веќе спроведени деловни настани и се врши врз основа на постојни документи и има за цел преку испитување да добие точно и веродостојно мислење за финансиската и економската положба на одредена компанија.

Ревизорот треба да изрази мислење, кое ќе биде изразено во форма на писмен извештај, кој ќе биде составен дел на финансиските извештаи и годишната сметка и заедно јавно ќе се публикува. Исто така, цел на ревизијата е на заинтересираните корисници компетентно и авторитативно да им го соопшти мислењето за точноста и вистинитоста на сметководствените искази, кои ќе ги добие врз основа на претходна извршена ревизија на финансиските извештаи.

Корисниците на финансиските извештаи имаат сè поголема потреба од квалитетни информации, врз чија основа ќе можат да донесат деловни одлуки. Според Меѓународните стандарди за финансиско известување, постојат задолжителни финансиски извештаи, кои имаат големо значење бидејќи секое претпријатие сака да може да ја види својата финансиска состојба во определен момент, или пак на крајот од секоја календарска година да може да го види резултатот од своето работење. Основните финансиски извештаи се: биланс на состојба, биланс на успех, извештај за сеопфатната добивка и извештај за промените во капиталот.

Процесот на ревизија започнува со прифаќањето на ревизорскиот ангажман. Ревизорот не е должен да прифати да врши ревизија на секое претпријатие коешто го бара тоа, но доколку го прифати ангажманот, ревизорот презема голема одговорност спрема јавноста, клиентот и останатите членови на ревизорската професија. Ревизорот треба да покаже висока професионалност во

извршувањето и треба да ги одржува принципите на независност, објективност и интегритет за да ја задржи довербата на јавноста во професијата.

Ревизијата има повеќе поделби, а според подрачјето на испитување се дели на: комерцијална и државна ревизија.

Државната ревизија врши посебно испитување на финансиските трансакции, кои претставуваат државни расходи и има за цел да утврди како се користат средствата, односно да утврди дали се остваруваат предвидените програми во јавниот сектор.

Ревизијата на успешноста пак, која е дел од државната ревизија, има за цел да го утврди степенот на економичност, ефикасност и ефективност во работењето.

Државната ревизија се врши задолжително еднаш во годината на Буџетот на Република Северна Македонија, на буџетите на фондовите, а може да се врши и кај други субјекти на ревизија, но во рокови кои се утврдени со Годишната програма за работа од страна на Државниот завод за ревизија.

Државниот завод за ревизија е институција која е независна и самостојна и која работи врз основа на претходно утврдена Годишна програма. Државниот завод за ревизија работи по методологија, која е во согласност со Меѓународните ревизорски стандарди.

Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија од 2001 година е член на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) и од 2002 година е член и на Европската организација на врховните ревизорски институции (ЕУРОСАИ).

При спроведувањето на ревизијата, потребно е ревизорите да почитуваат одредени правила и принципи, а посебно големо значење се насочува кон Кодексот на етика на ИНТОСАИ, кој претставува еден вид збир на сите принципи и стандарди кои треба да се почитуваат од страна на овластениот државен ревизор.

ИНТОСАИ претставува професионална организација на врховните ревизорски институции на сите земји кои се членки на Обединетите нации и при соочување на проблем, на своите членови ѝ помага преку размена на информации и искуства.

Со Државниот завод за ревизија раководи главен државен ревизор, кој има свој заменик и има мандат од 9 години, без право на повторен избор. Главниот државен ревизор и неговиот заменик мора да бидат избрани по пат на јавен оглас, кој ќе се објави во најмалку три дневни весници кои се издаваат на целата територија на Република Северна Македонија. Главниот државен ревизор, како и неговиот заменик, мора да се државјани на Република Северна Македонија, да имаат високо образование од областа на економските или правните науки, да имаат работно искуство од истите области најмалку седум години, да поседуваат уверение дека имаат познавање од англиски јазик, да не се членови на политички партии, или пак, да извршуваат некоја друга функција и потребно е да имаат положено психолошки тест и тест за интегритет. Исто така, главниот државен ревизор мора да има положено стручен испит, потребно е да има потпишано изјава дека при работењето ќе ги применува правилата од Кодексот на етика на ИНТОСАИ и при вршењето на самата ревизија, до податоците до кои ќе дојде, ќе бидат деловна тајна.

Средствата со кои работи Државниот завод за ревизија се обезбедени од Буџетот на Република Северна Македонија, а се утврдени од страна на Собранието на Република Северна Македонија. Главната цел на Државниот завод за ревизија е секогаш навремено и објективно да ги информира Собранието, Владата на Република Северна Македонија и другите носители на јавни функции за ревизорските наоди од спроведените ревизии.

Соработката помеѓу Државниот завод за ревизија и Собранието на Република Северна Македонија е оценета како особено важна и се одвива континуирано и е во согласност со Законот за државна ревизија.

Доколку овластениот државен ревизор при вршењето на ревизија забележи или оцени дека субјектот кој е предмет на ревизијата направил кривично дело или прекршок при вршењето на работата, тогаш овластениот државен ревизор, согласно членот 35 од Законот за државна ревизија, е должен веднаш да ги известат надлежните органи. Државниот завод за ревизија активно соработува со надлежните државни органи со цел намалување и спречување на корупцијата и судирот на интереси. Станува збор за Државната комисија за спречување на корупцијата (ДКСК), Јавното обвинителство на Република Северна Македонија (ЈО), Министерството за внатрешни работи (МВР), Финансиска полиција (ФП) и други. Можеме да заклучиме дека Државниот завод за ревизија при извршувањето на државната ревизија соработува и со врховни ревизорски институции на други земји и соработува со некои меѓународни организации на врховните ревизорски институции.

Во Извештајот за ефикасност на мерките/активностите, утврдени во стратешките документи/програмите за развој на туризмот на овластениот државен ревизор за ревизија на успешност од шефовите на Врховните ревизорски институции на Република Хрватска, Унгарија и Република Северна Македонија, можеме да заклучиме дека туризмот е еден од најдинамичните стопански дејности на светско ниво.

Потпишаниот договорот за вршење на координирана ревизија помеѓу Државниот завод за ревизија на Република Хрватска и Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија, а подоцна со Анекс на договорот на координираната ревизија се приклучил и Државниот завод за ревизија на Република Унгарија, се засновал на принципите на ISSAI, во согласност со Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции и принципите на INTOSAI. Потписниците на договорот се согласиле да ги споделат резултатите од координираната ревизија на самиот извештај. Главната цел на сите три ВРИ била да овозможи размена на знаење, искуства, пракса, како и заклучоци и препораки за промовирање на развојот на туризмот. Меѓународното присуство и споделувањето на искуства преку соработка со други Врховни ревизорски

институции е од големо значење за сите ВРИ. Од овој извештај се заклучува дека преземените активности и мерки, кои се спровеле на координираната ревизија за туризам и препораките кои биле дадени од националните ревизорски извештаи резултирале со преземање на конкретни политики, активности и мерки и дефинирање на јасни индикатори за следење на ефектите од туризмот. Врховните ревизорски институции забележале позитивен развој на туризмот преку зголемениот девизен прилив, зголемениот удел на бруто-домашниот производ, зголемениот број на туристи, зголемениот број на вработени во угостителството во областа на туризмот, како и позитивниот ефект од промоција на традицијата, културните вредности и природните ресурси на земјите учеснички во ревизијата. Сепак, сè уште постои потреба од преземање на дополнителни мерки и дополнителни активности за уште поголем развој на туризмот.

Од целиот магистерски труд можеме да заклучиме дека Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија има големо значење преку влијанието на зголемувањето на одговорноста, распределбата за рационално трошење на извршната власт, како и на правните лица и единките кои управуваат со јавните средства.

Државниот завод за ревизија со својата независност има голема улога во остварувањето јавност во државните расходи и во градењето на демократските структури на самата држава.

### Користена литература:

#### *A) Книги*

1. Adams, R.: Auditing-ACCA, The Chartered Association of Certified
2. Accountants, Longman, 1989.
3. Adams, Roger: Audit Risk Current Issues in Auditing, Accounting & Finance Series, Paul Charman Publishing Ltd., London, 1991.
4. Agron G. A.: Financial Management, Allyn and Bacon, Boston, 1999
5. Andrew D. Chambers, Georges Selim, G. Vinten: „Internal Auditing“ Pitman Publishing, London, 1993.
6. Andrič, Mirko: „Interna revizija“ SDK 189/93, Služba društvenog knjigovodstva Jugoslavije, Beograd, 1993
7. Andrič, Mirko: „Revizija računovodstvenih iskaza“, Ekonomski fakultet, Subotica, 1996
8. Андриќ, д-р М., Љубисављевиќ м-р С, Кремановиќ м-р Е.: „Ревизија“, Суботица, 1997
9. Auditing Handbook 1993, Volume 2 of the Accounting and Auditing Handbook 1993, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Prentice Hall, 1992
10. Ацески, д-р Благоја: „Сметководствен менаџмент“, Економски факултет – Прилеп, 1997
11. Ацески, д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко: „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2004
12. Бенедик, д-р Звонимир: „Контрола, ревизија и анализа пословања радних организација“, Осијек, 1975.
13. Бандин, Јелена: „Рачуноводство“, Економски факултет, Суботица, 1995

14. Божиновска, д-р Зорица: „Концепти, средства и постапки за ревизија – можност за нивна примена во ревизорската практика на Република Македонија“ – докторска дисертација, одбранета на Економски факултет – Скопје, 1999
15. Божиновска, д-р Зорица: „Меѓународните ревизорски стандарди – импулс за развој на домашната ревизорска професија“, Економија и бизнис, јануари 1999
16. Божиновска, д-р Зорица: „Ревизија“, Економски факултет – Скопје, 2001
17. Василева, Трендафилка, Ѓеоргиевска Костадинка, Богдановска Валентина, и Пирковски Крсте: Нови законски прописи со практични примери во 2009
18. Vinasco Rocco R.: International Auditing, CT Publishing, Redding, California, 1995
19. Витанова, д-р Гордана: „Финансиски пазари и институции“, Економски факултет, Прилеп, 2003.
20. Виторови, Богољуб - Андриќ, Мирко: „Основи ревизије“, Београд, 1996
21. Вујевиќ, Кузман; „Планирање, анализа, ревизија, контролинг“, Ријека: Велеучилиште, 2009.
22. Gleim, Irvin N., NJilliam A. Hillison: Auditing & Szstems Objektive – LJuestions and Edzplantations, Gleim Publications, USA, 1995
23. Garrison H. Ray: managerial Accounting, Sixth edition, Irwin, 1991
24. Д-р Б. Виторовиќ: „Улога интерне ревизија у управљању предузећем“, списание „СДК“ бр.104, Београд, 1993
25. Димитрова, Јанка: „Ревизија“, Економски факултет, Штип, 2015
26. Димитрова, Јанка: „Државна ревизија“, Економски факултет, Штип, 2016
27. Димитрова, Јанка: „Теоретско-методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементирањето на

- фундаменталните концепти на ревизијата“, Магистерски труд, Економски факултет, Прилеп, 2005
28. Димитрова, м-р Јанка: „Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизација на капитал преку емисија на хартии од вредност“, Докторска дисертација, Економски факултет, Прилеп, 2011
  29. Димков, д-р Димо: „Принципите на економијата во претпријатијата“, Економски факултет, Прилеп, 2000
  30. Димков, д-р Димо: „Менаџерска економија“, Економски факултет, Прилеп, 2004
  31. Драгојевиќ, д-р Драгутин: „Интерна ревизија као фактор унапређења менаџмента у корпоративним организацијама“, Аудитинг - Ревизија 3/97. ДСТ доо Београд, 1997
  32. Dan, Gaz M., NJazne C. Alderman, Alan J. NJinters: Auditing, The Druden Press, Forth NJorth, 1996
  33. D. Solomons: „Making Accounting Policy“, Oxford University Press, 1986
  34. D. R. Carmichael, John J. Willingham: „Поим и методи на ревизијата: водич во современата ревизорска теорија и пракса“
  35. Dodge Roy: Foundation of cost and Management Accounting, Chapman & Hall, London, 1994
  36. Dragojevič, Dragutin P.: „Interna revizija kao factor unapredjenja menadžmenta u korporativnim organizacijama“, Auditing – Revizija, 3/97, DST doo Beograd, 1997
  37. Drucker, Peter: „Menadžment za budućnost“, Privredni pregled, Beograd, 1995
  38. Едуард Блашко: „Сувремене методе обрачуна трошкова и нивов значај за контролу пословања“, симпозиум „Улога рачуноводства у контроли пословања“, Партизанские воде, 1973
  39. Емилија Антевска: „Интерна ревизија базирана на проценка на ризикот“, Зборник на трудови од XII симпозиум, Сојуз на сметководители, финансисти и



ревизори, Струга, 2000

40. Eugene F. Brigham, Louis C. Garenski: Financial management, Theory and Practice, Seventh edition, The Dryden Press, Hareourt Brace College Publishers, New York, 1994
41. Zagar Mr. Katerina, Zagar Mr. Lajoš: Računovodstveni standardi, finansijski izveštaji i revizija, Progres, Zagreb, 1993
42. Здравкоски, д-р Здравко: „Трошоци, цени и деловни резултати (фактори и практика)“, Метафора, Прилеп, 1996
43. IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1999, p. 114.
44. International Auditing Guidelines and Statements on Auditing, IFAC, New York, INTOSAI Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions, June, 1992
45. Ivanović, д-р Zoran: „Finansijski menadžment“, Sveučilište u Rijeci, 2000
46. Jack C. Robertson & Frederick G. Davis: „Auditing“, Fifth edition, Homewood, 1988
47. Jack C. Robertson & Frederick G. Davis: „Auditing“, Irwing, Homewood, Illinois, 1998
48. Jack E. Kiger, James H Scheiner: „Auditing, Houghton Mifflin Company“, Boston, 1997, p.80.
49. Jović, д-р Srboljub: „Bankarstvo“, Naučna knjiga, Beograd, 1990
50. Jurković, д-р Pero: „Poslovne finansije“, Narodne novine, Zagreb, 1990
51. Kell, NJalter G., Richard E. Ziegler, NJilliam C. Boznton: Modern auditing, John NJilez & Sons, Nenj Zork, 1983
52. Коваћевић, др. Радмила: „Ревизија у тржишном господарства“, информатор Загреб, 1993

53. Кожухаров, д-р Сашо, Кочоска Маја: „Сметководство“, Економски факултет – Штип, 2007, стр.223-224
54. Крајцевич, Ф., Линдеман П., Нагел К.: „Ревизија и контрола код конвенционалне и аутоматске обрада података“, Информатор, Загреб, 1972
55. Krasulja, d-r Dragan: „Poslovne finansije“, Ekonomski fakultet, Beograd, 1989
56. Krasulja, d-r Dragan: „Poslovne finansije“, VI izdanje, Ekonomski fakultet , Beograd, 1994
57. Krasulja, d-r Dragan, Ivanisevc d-r Milorad: „Poslovne finansije“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000
58. Larson, Miler, Financial Accounting, Firth Edition, Chapman & Hall, London, 1996
59. Lawrence, Sawyer: „Sawyer’s Internal Auditing“, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 1996
60. Љубомир Станоевиќ: „Интерна ревизија“, СДК, 185-186/93, Београд, 1993
61. Markoski, d-r Slobodan: „Troškovi u poslovnom odlučivanju“, Naučna knjiga, Beograd, 1991
62. Марковски, д-р Слободан и Недев, д-р Блажо: „Сметководство на деловниот менаџмент“, Економски факултет, Скопје, 1995
63. Мартиќ, С.: „Контрола и ревизија“, Универзитет у Београду – Економски факултет, Београд, 1997
64. „Меѓународни сметководствени стандарди“, превод од англиски јазик, Комисија за сметководствени стандарди, Скопје, 1997
65. „Меѓународни стандарди за ревизија“, Комисија за ревизорски стандарди, Скопје, 1998
66. Meigs, Thomas E: Modern Analytical Auditing, Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Books, USA, 1989

67. Mileusnić, Nenad: „Menađment preduzeća“, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 1998
68. Millins L.J.: „Management and organizational behavior“, Pitman, London, 1990
69. Милован Станишиќ: „Интерна контрола и ревизија“, Белград 2014
70. Муриќ, м-р Рефика: „Интерна ревизија“, Pro agens, Скопје, 2005
71. Николиќ, Д.: „Улога независне ревизије у контексту процене вредности предузећа код власничке трансформације“, Новац и развој, бр. 4, Служба за платни промет, Београд, 1994
72. Николовски, д-р Пеце: „Анализа и ревизија на финансиските извештаи на препријатијата во Република Македонија во функција на економската ефикасност“, докторска дисертација, одбранета на Економскиот факултет – Прилеп, септември, 2003
73. Николовски, д-р Пеце: „Организација на ревизијата на финансиските извештаи“, Економски факултет – Прилеп, 2004
74. Николовски, д-р Пеце: „Фискална ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2007
75. Николовски, д-р Пеце: „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2009
76. Петровиќ, Марко: Осма директива савета Европске економске заједнице, Аудитинг - Ревизија 1/96 Мегатренд, Београд, 1996
77. Превала, д-р Шабан: „Финансирање на бизнисот“, Агенција Академик, Скопје, 1996
78. Prof. d-r Ivo Spremič, m-r Josko Kovač: Sustav interne revizija, XXX simpozij Hrvatske zajednice racunovođa i finansijskih djelatnika na temu “ Računovodstvo, poslovne finansije i revizija”, Zagreb, 1995
79. Prof. d-r I. Spremič: „Interna revizija“, spisanie Hrvatskog udruženja revizora,

80. Richiute, David, N: „Auditing - Concepts and Standards“, South Western Publishing, CO, Cincinnati, Ohio, 1992
81. Robert, K. Elliot: The future of audits, Journal of Accountancy; Vol 178, No.3 AICPA, new York, September, 1994
82. Родиќ, д-р Јован, Марковиќ д-р Иван: „Пословне финансије“, Современа администрација, Београд, 1982
83. Родиќ, д-р Јован: „Теорија и анализа биланса“, Економика, Нови Сад, 1990
84. Родиќ, д-р Јован: „Пословне финансије“, Економика, Београд, 1991
85. Русевски, А. д-р Трајко: „Финансиско сметководство“, II издание, Скопје, 1994
86. Русевски, А. д-р Трајко: „Биланс на успех во теоријата и практиката“, НИО Студентски збор, Скопје, 1989
87. Русевски, А. д-р Трајко: „Книговодство и сметководство“, Сојуз на СФР на РМ, Скопје, 1995
88. Sawyer, Lawrence, B: The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, inc. 1993
89. Slovič, d-r Dragoslav: „Savremeni Finansijski menadment“, Ekonomika, Beograd, 1991
90. Stamp, E. M. Maurice: International auditing standards, Prentice Hall – International, London, 1997
91. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditing, Florida, 1995
92. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Homewood, 1999
93. Stanković, Lj.: „Primena medunarodnih revizorskih pravila“, SDK, 189/93, Služba drustvenog knjigovodstva Jugoslavije, Beograd, 1993

94. Станоевски д-р Станоил: „Контрола и ревизија“, Економски факултет Скопје, 1998.
95. Stevanović, d-r Nikola: „Обрачун troškova“, Ekonomski fakultet, Beograd, 1991
96. Спасов, д-р Синиша: „Финансиски менаџмент“, Економски факултет – Скопје, 1993
97. Спремиц, Л.: „Ревизија као подрска предузетниства“, Хотелска кућа, Опатија, 1994.
98. Стојановиќ, проф. Тодор: „Анализа на работењето на претпријатијата“, Скопје, 1990
99. Tadijančević, d-r Stjepan: „Računovodstvo za menađere“, Progres, Zagreb, 1993
100. Трајкоски, д-р Бранко: „Финансиско управување во организациите на здружен труд“, Универзитет во Битола, Економски факултет – Прилеп, 1984
101. Трајкоски, д-р Бранко: „Деловни финансии финансиски менаџмент“, Економски факултет – Прилеп, 1997
102. Трајкоски, д-р Бранко и дипл. ек. Гордана Трајкоска: „Финансиско работење на претпријатијата“, Универзитет во Битола, Економски факултет – Прилеп, Прилеп, 1990
103. Трајкоски, д-р Бранко и Трајкоска д-р Гордана: „Управување со обртните средства“, Економски факултет, Прилеп, 1999.
104. Трајкоски, д-р Бранко: „Финансиски систем“, Економски факултет – Прилеп, 1996
105. Трајкоска, д-р Гордана: „Финансиската структура и профитабилноста на претпријатијата“, Економски факултет – Прилеп, 1998
106. Flint, D., Philosophz and Prinsiples of Auditing, Macmillan, 1988.
107. Hermanson, Accounting Principles, 5<sup>th</sup> edition, Irwin, 1992

108. Carmichael R.D. M. Venis: Auditing Standards and Procedures Manual 1990, Wiley, New York, 1989
109. Carmichael R.D. J.J. Willingham: Auditing Concepts and Methods, McGraw – Hill Book Company, New York, 1999
110. Crnobrnja d-r Jelena: „Finansijska analiza sa knjigovodstvom“, Ekonomski fakultet – Beograd, Beograd, 1988
111. Chambers, A.D. Internal Auditing – Theory and Practice, Pitman, London, 1991
112. Cvetanović M.: „Uloga interne revizije u upravljanju preduzećem“, XXII Simpozium- Uloga računovodstva I revizije u upravljanju preduzećem u tržišnoj privredi, Zbornik radova, Zlatibor, 1991
113. Шуклев, Бобек: „Стратегиски менаџмент“, Економски факултет, Скопје, 1997

*Б) Закони, списанија, прирачници и зборници*

1. Закон за внатрешна ревизија во јавниот сектор, Службен весник на РМ, бр.69/2004
2. Закон за државна ревизија, Службен весник на РМ, бр.65/97
3. Закон за ревизија, Службен весник на РМ, бр.65/97
4. Закон за финансиско работење
5. Закон за внатрешна финансиска контрола, Службен весник на Република Македонија, бр.90/09, 12/11 и 188/13
6. Закон за платен промет, Службен весник на Република Македонија, бр. 32/2001 и 50/2001
7. Меѓународни стандарди за финансиско известување (ICFI)
8. Меѓународни ревизорски стандарди за Меѓународната организација на сметководители (IFAC).

9. Меѓународни стандарди за внатрешна ревизија
10. Прирачник за внатрешна ревизија
11. Прирачник за корпоративно управување
12. Зборник на Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Р. Македонија
13. Зборник на Сојуз на економисти на Р. Македонија
14. Уредба за начинот на пресметување на амортизацијата, Службен весник на Република Македонија, бр.64/02 и 98/02
15. Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на INTOSAI-1998 година
16. Закон за финансиската инспекција во јавниот сектор (Службен весник на Република Македонија, бр. 82/2013).
17. Закон за ревизија (Службен весник на РМ, бр.158/10 и 135/11)
18. Закон за државна ревизија (Службен весник на РМ, бр. 66/2010, 145/2010)
19. Извештај на независниот ревизор за финансиските извештаи на ЈП Стежево Битола
20. Кодекс на етика на INTOSAI
21. Кодекс за деловна етика и однесување – Скопје Декември, 2006 година
22. Меѓународни ревизорски стандарди (Службен весник, бр. 92 од 28.10.2005)
23. Прирачник за ревизија – Институт на Организацијата за внатрешни ревизори 2002 година
24. Правилник за начинот на вршење на државната ревизија (Службен весник на РМ, бр.158 од 15.11.2011)
25. Правилник за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата (Службен весник на РМ, бр. 90/09)
26. Правилник за ревизорските стандарди за државната ревизија бр. 08-11410/2

27. Прирачник - Вовед во ревизорски извештаи
28. Програма за полагање испит за стекнување на звање овластен државен ревизор (Службен весник на РМ, бр. 165 од 25.12.2012)
29. Стратегија за развој на Државниот Завод за ревизија 2013-2017 – Скопје 2012 година
30. Basic principles in government auditing ISSAI 100
31. Bibliography of congress themes - November 2013
32. Implementation Guidelines for Performance Auditing, INTOSAI
33. Peer Review на Државниот Завод за ревизија - Конечен извештај на Судот за ревизија на Сојузна Република Германија
34. 60 years INTOSAI, 50 years General Sekretariat - International Organization of Supreme Audit Institutions, 2013

**В) Веб-страници**

- [www.dzr.mk](http://www.dzr.mk)
- <http://www.finance.gov.mk/mk/node/vnatresnarevizija>
- [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- [www.issai.org](http://www.issai.org)
- [www.aaipa.gov.mk](http://www.aaipa.gov.mk)
- [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
- [www.eca.europa.eu](http://www.eca.europa.eu)
- <http://www.revizija.com.mk/>
- <http://www.iiia.org.uk/>
- <http://theiiia.org/chapters/index.cfm?act=home.page?cid=500>
- <http://www.iiia.org.au/bwWebsite/default.aspx>
- [www.eferenceforbusiness.com/encyclopedia/Inc-Int/Internal -Auditing.html](http://www.eferenceforbusiness.com/encyclopedia/Inc-Int/Internal-Auditing.html)
- [www.finance.gov.mk](http://www.finance.gov.mk)



- [www.iorm.org.mk](http://www.iorm.org.mk)
- [www.iam.org.mk](http://www.iam.org.mk)
- <http://dzt.mk/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1063>
- [http://dzt.mk/Uploads/2\\_Joint\\_report\\_Audito\\_report\\_TURIZAM\\_ZAEDNICKI\\_IZVESTAJ.pdf](http://dzt.mk/Uploads/2_Joint_report_Audito_report_TURIZAM_ZAEDNICKI_IZVESTAJ.pdf)
- [http://www.dzt.mk/Uploads/2008\\_JP\\_Parkovi\\_zelenilo\\_Skopje-REVIZIJA\\_USOGLASENOST.pdf](http://www.dzt.mk/Uploads/2008_JP_Parkovi_zelenilo_Skopje-REVIZIJA_USOGLASENOST.pdf)
- [http://www.dzt.mk/Uploads/32\\_RU\\_JP\\_Parkovi\\_zelenilo\\_2015\\_2.pdf](http://www.dzt.mk/Uploads/32_RU_JP_Parkovi_zelenilo_2015_2.pdf)
- [http://www.dzt.mk/Uploads/43\\_FR\\_JP\\_Parkovi\\_zelenilo\\_Skopje\\_KOMPLET\\_2017.pdf](http://www.dzt.mk/Uploads/43_FR_JP_Parkovi_zelenilo_Skopje_KOMPLET_2017.pdf)